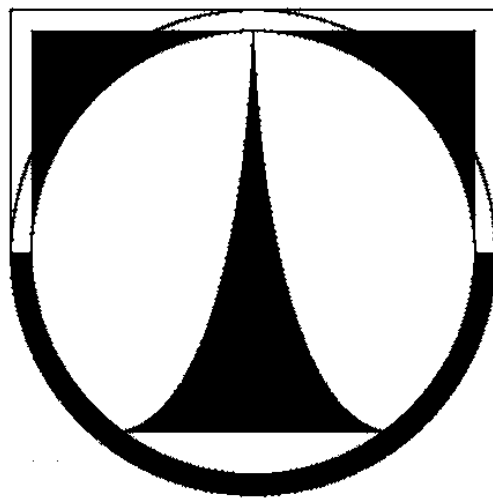


**TECHNICKÁ UNIVERZITA v LIBERCI**  
**Ekonomická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2012**

**Bc. Michala Sazečková**

# **TECHNICKÁ UNIVERZITA v LIBERCI**

## **Ekonomická fakulta**

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika**

### **Problematika DPH a cla v mezinárodním styku**

### **Value added tax and customs issues in the international relations**

DP – EF – KPE – 2012 – 73

Bc. Michala Sazečková

Vedoucí práce: Ing. Jaromír Švihovský, Ph.D., katedra podnikové ekonomiky

Konzultant: Daniel Holec, účetní, Deloitte Advisory s.r.o.

Počet stran: 106

Počet příloh: 6

Datum odevzdání: 6. ledna 2012

## **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 6. ledna 2012

Bc. Michala Sazečková

## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Jaromíru Švihovskému, Ph.D., za cenné připomínky a podněty k této diplomové práci a panu Danielu Holcovi za odborné konzultace, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce.

# **Anotace**

Předmětem diplomové práce „Problematika DPH a cla v mezinárodním styku“ je aplikace postupů při mezinárodních obchodních transakcích z hlediska daňového a celního. První část vymezuje právní předpisy, kterými jsou daň z přidané hodnoty a clo upraveny v rámci evropského práva i vnitrostátního práva České republiky. Druhá a třetí kapitola jsou věnovány objasnění základních pojmů, se kterými se setkáme při použití daně z přidané hodnoty, cla a celního řízení, a které jsou důležité pro porozumění zbývajících částí této diplomové práce. Čtvrtá část se zaměřuje na podrobný popis postupů jednotlivých obchodních transakcí, tak jak jsou vyžadovány vnitrostátním a evropským právem. Poslední kapitola je pak zaměřena na praktickou aplikaci postupů při obchodních transakcích v rámci mezinárodního styku.

## **Klíčová slova**

Clo, celní řízení, daň, daň z přidané hodnoty, dodání zboží z jiného členského státu, dovoz zboží, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží.

# **Annotation**

The subject of the diploma thesis “Value added tax and customs issues in the international relations” is the application of procedures for international business transactions from tax and customs point of view. The first part of thesis sets out the legislations which provide for the VAT and customs under the European and Czech law. The second and third chapters deal with the clarification of the basic terms used for the area of VAT, customs and customs procedures. These basic terms are important for understanding of the further chapters of the diploma thesis. The fourth part focuses on the detailed description of the procedures of individual international business transactions, as required by European and Czech law. The last chapter is focused on the practical implementation of the procedures for the business transactions in the international relations.

## **Key Words**

Customs, customs procedures, exports of goods, imports of goods, purchase of goods from a Member state, supply of goods to a Member state, tax, value added tax.

# Obsah

Obsah.....	- 9 -
Seznam zkratek.....	- 11 -
Seznam tabulek.....	- 12 -
Seznam obrázků.....	- 13 -
Úvod .....	- 14 -
1. Prameny právní úpravy .....	- 16 -
1.1 Právo Unie.....	- 16 -
1.1.1 Primární právo Evropské unie.....	- 17 -
1.1.2 Sekundární právo Evropské unie.....	- 19 -
1.2 Mezinárodní dohody .....	- 20 -
1.3 Právní úprava daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie .....	- 21 -
1.3.1 Harmonizace DPH.....	- 23 -
1.4 Právní úprava celních předpisů v rámci EU.....	- 24 -
2. Obecné vymezení daně z přidané hodnoty.....	- 26 -
2.1 Předmět daně z přidané hodnoty .....	- 28 -
2.2 Osoby povinné k dani a plátcí daně .....	- 30 -
2.3 Sazby a výpočet DPH.....	- 32 -
2.4 Místo plnění .....	- 34 -
3. Základní pojmy z oblasti celní problematiky.....	- 36 -
3.1 Celní území .....	- 37 -
3.2 Celní řízení a celní dohled.....	- 38 -
3.3 Společný celní sazebník Společenství, Kombinovaná nomenklatura a TARIC.....	- 42 -
3.4 Celní hodnota .....	- 44 -
3.5 Původ zboží .....	- 47 -
3.6 Celní dluh.....	- 49 -
4. Postup při obchodních transakcích v mezinárodním styku.....	- 51 -
4.1 Dodání zboží do jiného členského státu .....	- 52 -
4.1.1 Zasílání zboží .....	- 55 -
4.2 Pořízení zboží z jiného členského státu.....	- 57 -
4.3 INTRASTAT.....	- 60 -
4.4 Třístranné obchody.....	- 61 -

4.5	Dovoz zboží .....	- 64 -
4.5.1	e-Dovoz .....	- 69 -
4.6	Vývoz zboží .....	- 70 -
4.6.1	e-vývoz .....	- 71 -
4.7	Mezinárodní přeprava zboží a dodací podmínky INCOTERMS .....	- 72 -
4.7.1	Mezinárodní letecká a silniční přeprava .....	- 72 -
4.7.2	Dodací podmínky INCOTERMS 2010 .....	- 73 -
5.	Praktická aplikace postupů obchodních transakcí v mezinárodním styku .....	- 77 -
5.1	Obecné informace .....	- 77 -
5.2	Pořízení zboží z jiného členského státu v praxi .....	- 78 -
5.3	Dodání zboží do jiného členského státu .....	- 80 -
5.4	Třístranný obchod v praxi .....	- 81 -
5.5	Dovoz zboží v praxi .....	- 83 -
5.5.1	Jednotný správní doklad .....	- 83 -
5.6	Vývoz a osvobození od DPH v praxi .....	- 88 -
6.	Závěr .....	- 91 -
	Seznam použité literatury .....	- 93 -
	Přílohy .....	- 97 -



# Seznam zkratek

celní kodex	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. 4. 2008
celní zákon ČR	zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů Česká republika
daňové přiznání	přiznání k dani z přidané hodnoty, vzor č. 17
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
EHP	Evropský hospodářský prostor
EHS	Evropské hospodářské společenství
EOIR	identifikační číslo hospodářských subjektů (Economic Operators Registration and Identification number)
ES	Evropské společenství
ESVO	Evropské sdružení volného obchodu
EU	Evropská unie
EUR	euro
JSD	jednotný správní doklad
Kč	koruna česká
původní celní kodex	Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, celní kodex Společenství
SGD	singapurský dolar
Směrnice	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty
Šestá směrnice	Šestá směrnice č. 77/388/EEC
VDD	vývozní doprovodný doklad
USD	americký dolar
Úmluva CRM	Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě
WTO	Světová obchodní organizace (World Trade Organization)
zákon o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

# Seznam tabulek

<i>Tab. 1: Třídění zdanitelných položek plnění podle sazeb daně z přidané hodnoty</i> .....	33
<i>Tab. 2: Dodací doložky INCOTERMS 2010</i> .....	75
<i>Tab. 3: Přehled kurzů cizích měn pro celní účely</i> .....	86
<i>Tab. 4: Tabulka výpočtu cla</i> .....	87

# Seznam obrázků

<i>Obr. 1: Předmět daně z přidané hodnoty</i> .....	28
<i>Obr. 2: Druhy plnění z hlediska daně z přidané hodnoty</i> .....	30
<i>Obr. 3: Struktura Kombinované nomenklatury</i> .....	43
<i>Obr. 4: Dodání zboží do jiného členského státu</i> .....	52
<i>Obr. 5: Pořízení zboží z jiného členského státu</i> .....	57
<i>Obr. 6: Třístranný obchod – ČR v postavení prostřední osoby</i> .....	63
<i>Obr. 7: Třístranný obchod – ČR v postavení konečného zákazníka</i> .....	64
<i>Obr. 8: Dovoz zboží z třetí země do ČR</i> .....	65
<i>Obr. 9: Vývoz zboží z ČR do třetí země</i> .....	70
<i>Obr. 10: JSD – kolonka „14. Deklarant/zástupce“</i> .....	84
<i>Obr. 11: JSD – kolonka „14. Deklarant/zástupce“ č. 2</i> .....	85

# Úvod

Globalizační trendy jsou obecně výzvou pro každý stát, která předurčuje orientaci, kvalitu i rozsah rozvoje dané země. Mezi klíčové globalizační trendy patří například zesílený pohyb zdrojů, myšlenek a lidí přes hranice státu a hlubší vzájemná závislost mezi různými částmi světa. Současně s těmito globalizačními trendy význam mezinárodního obchodu roste. Pro jednotlivé státy se otevírá možnost obchodování na celosvětové úrovni, a tudíž je pro některé, obzvláště malé země, mezinárodní obchod klíčovým.

Pro vstup na zahraniční trh je pro společnost nejen důležité najít vhodný výrobek nebo službu, o které bude v zahraničí zájem, ale také se ujistit, že obchodování mimo domovskou zemi bude mít pro subjekt přínos a nebude administrativně příliš náročné.

Diplomová práce „Problematika DPH a cla v mezinárodním styku“ je zaměřena na aplikaci postupů daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) a cla v mezinárodně-obchodních vztazích. Jelikož se jedná o velmi rozsáhlou problematiku, je diplomová práce zaměřena jen na obchodní transakce související s dodávkami zboží.

Cílem této diplomové práce je přiblížit fungování principu DPH a celního řízení při intrakomunitárních obchodních transakcích a při obchodních transakcích se třetími zeměmi. Tento princip je názorně ukázán metodou případové studie na konkrétním příkladě společnosti, která se pohybuje na mezinárodním trhu.

První kapitola je zaměřena na právní předpisy a právní úpravu DPH a cla, které jsou od vstupu České republiky do Evropské unie upraveny jak vnitrostátním právem České republiky, tak i právem unijním. Následující dvě kapitoly obsahují teoretické vysvětlení základních pojmů souvisejících s DPH, clem a celním řízením, na které navazují další kapitoly.

Pátá část je věnována detailnímu popisu postupů jednotlivých obchodních transakcí, tak jak jsou vyžadovány z hlediska vnitrostátní i unijní legislativy. Jedná se o postup u dodání

zboží do jiného členského státu, pořízení zboží u jiného členského státu, třístranný obchod, vývoz a dovoz zboží.

Jelikož je občas obtížné porozumět formulaci zákonů a vysvětlit si je tak jak vysvětleny mají být, jsou v poslední kapitole jednotlivé postupy a principy uplatňované u jednotlivých obchodních transakcí aplikovány do praxe.

Pro vypracování této práce byla zvolena metoda deskripce a obsahové analýzy legislativy, literatury, odborných časopisů a internetových stránek. Na základě těchto získaných poznatků jsou analyzovány jednotlivé mezinárodní obchodní transakce.

# 1. Prameny právní úpravy

Základním pramenem upravující daň z přidané hodnoty v České republice (dále „ČR“) je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Tento právní předpis nabyl platnost a účinnost dnem vstupu České republiky do Evropské unie, tj. dne 1. května 2004, a nahradil původní zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jeho úkolem bylo zejména sladit existující legislativu ČR s legislativou a požadavky práva Evropského společenství (dále „ES“), zejména bylo nutné implementovat evropskou směrnici upravující daň z přidané hodnoty.

Dalším pramenem práva je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2011 a který nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Daňovým řádem je upraven postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají v rámci daňového řízení.

Clo a celní řízení je v ČR upraveno zákonem č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále „celní zákon“), který upravuje právní vztahy v celnictví, které nejsou bezprostředně upraveny předpisy ES. Zákon upravuje mj. zpracování osobních údajů, povinnosti, prostředky a opatření celníka, celní dluh a delikty a jiné.

Jelikož evropské právo upravuje vnitrostátní právní systém všem členským státům Evropské unie (dále „EU“), nejen ČR, budeme se jeho primárními a sekundárními prameny práva zabývat v následujících podkapitolách.

## 1.1 Právo Unie

Právo Unie je specifický a autonomní právní systém, který se odlišuje jak od práva mezinárodního, tak i od vnitrostátního práva jednotlivých členských států EU.<sup>1</sup> Evropský právní řád je souborem právních norem, které jsou vytvářeny jednotlivými orgány EU.

---

<sup>1</sup> TYČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 2010. s. 75

Tyto orgány jednají samostatně na základě zakladatelských smluv ES a spolupracují s vládami jednotlivých členských zemí.

Evropskému právnímu řádu se podřizují i jednotlivé právní řády členských států, ale evropské právo vzniká pouze jen v těch oblastech a formách, které byly odsouhlaseny členskými státy. Právo EU je svou platností nadřizeno právu členských států, a tudíž se stává součástí jejich vnitrostátního práva. Státní orgány jednotlivých členských států jsou tak povinny evropské právo aplikovat a řídit se jím.

Podobné regulace platí taky pro státy, které jsou teprve nově přístupujícími státy do ES. Kandidát na vstup musí kromě přijetí všech smluv o založení ES a Unie také přijmout všechny evropské právní akty vzniklé do té doby. Všechny nově přijaté právní akty již nesmějí být v rozporu s právem Evropského společenství, státní orgány musejí jednat v souladu se zásadami Evropského společenství a soudy musejí rozhodovat také na základě judikatury Evropského soudního dvora, nejen na základě vnitrostátní legislativy.

Právní řád ES je tvořen několika prameny práva. Vzhledem k tomu, že tyto prameny mají různou povahu, bylo nutné vytvořit mezi nimi hierarchii. Proto rozlišujeme primární právo Unie, které je na vrcholu hierarchie, to je následováno mezinárodními smlouvami a nejniže je postaveno sekundární evropské právo.<sup>2</sup> Všechny tyto prameny práva budou detailněji popsány v následujících subkapitolách.

### **1.1.1 Primární právo Evropské unie**

Primární právo je považováno za „ústavní právo“ EU a je tvořeno základními dokumenty ES, přístupovými smlouvami a judikáty Evropského soudního dvora. Jedná se o normy, které jsou vytvářené přímo členskými státy. Do primárního práva Unie patří zejména mezinárodní smlouvy uzavřené mezi jednotlivými členskými státy, ne Uníí samotnou.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> PANIZZA, R. Circa Europe: Prameny a působnost práva Evropské komise [online]. [cit. 2011-11-02]. Dostupné z: [http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact\\_sheets/info/data/how/characteristics/article\\_7147\\_cs.htm](http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/how/characteristics/article_7147_cs.htm)

<sup>3</sup> TYČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 2010. s. 76 - 77

Zakládající smlouvy jsou:

- Smlouva o Evropském sdružení uhlí a oceli (ESUO) z roku 1951, která se také jinak nazývá Pařížskou smlouvou,
- Smlouva o Evropském společenství pro atomovou energii (Euratom) a
- Smlouva o Evropském hospodářském společenství (EHS) z roku 1957; obě smlouvy jsou přezdívány tzv. Římské smlouvy.

V roce 1965 byla podepsána tzv. Slučovací smlouva neboli Smlouva o zřízení společné Rady a společné Komise Evropských společenství, která slučovala orgány těchto třech společenství v jedny orgány, s jedním společným rozpočtem. Od tohoto roku se také používá nový název pro tyto tři společenství, a to Evropské společenství.<sup>4</sup>

Mezi další důležité prameny primárního práva patří<sup>5</sup>:

- Jednotný evropský akt – představuje první revizi Římských smluv. v platnost vešel v roce 1987 a jeho hlavní přínos spočívá v přijetí opatření, které vedly k vytvoření vnitřního trhu, tj. prostoru bez vnitřních hranic mezi členskými státy ES do konce roku 1992.<sup>6</sup>
- Maastrichtská smlouva o Evropské unii – byla podepsána v roce 1992 a v platnost vstoupila od 1. listopadu 1993. Tato smlouva zavedla novou formu spolupráce mezi vládami členských zemí.<sup>7</sup>
- Amsterdamská smlouva o revizi zřizovacích smluv – tato smlouva vstoupila v platnost od 1. května 1999.
- Smlouva z Nice – vstoupila v platnost dne 1. února 2003 a týkala se zejména reformy orgánů, tak aby mohla EU fungovat po svém rozšíření v roce 2004 a 2007.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> PELKMANS, J. *European integration: methods and economic analysis*. Third edition. 2006. s. 12 - 17

<sup>5</sup> SUM, T. EPRAVO.CZ. Výklad pojmu právo Evropské unie [online]. [cit. 2011-11-05]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/vyklad-pojmu-pravo-evropske-unie-33552.html>

<sup>6</sup> BusinessInfo.cz. Jednotný evropský akt [online]. [cit. 2001-11-05]. Dostupný z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/j/jednotny-evropsky-akt/1000703/55002/>

<sup>7</sup> EUROPA. Smlouvy a právo. [online]. [cit. 2011-11-05]. Dostupný z:

[http://europa.eu/abc/treaties/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/treaties/index_cs.htm)

<sup>8</sup> tamtéž



- Lisabonská smlouva – ta vstoupila v platnost dne 1. prosince 2009. k tomuto datu došlo k zániku Evropského společenství, které se přetransformovalo v Evropskou unii (přebrala jeho právní subjektivitu a nadnárodní charakter).<sup>9</sup>

## 1.1.2 Sekundární právo Evropské unie

Sekundární právo EU je tvořeno právními akty, které jsou přijímány orgány EU, a to zejména Radou nebo Radou společně s Evropským parlamentem. v některých případech přijímá právní akty i Evropské komise, ale ta má spíše kontrolní funkci, kdy dohlíží společně s členskými státy na dodržování těchto aktů.<sup>10</sup> Tyto právní akty musí být, jako nižší právní předpisy, v souladu se všemi prameny primárního práva Unie.

Mezi právní akty sekundárního práva Unie patří:

- Nařízení – jsou závazným a přímo účinným právním aktem a to jak na úrovni ES, tak i na úrovni jednotlivých členských států. Jakožto právní předpis musejí být dodržovány tím, na koho se vztahují. Jsou přímo aplikovatelná v členských státech, aniž by musely být zapracovány do vnitrostátního práva. Pokud jsou nařízení v rozporu s legislativou členského státu, má úprava nařízení vždy přednost před tuzemskou úpravou.<sup>11</sup> v daňové oblasti například existuje Nařízení Rady č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke Směrnici 77/388/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Nařízení vztahující se ke clu je například Nařízení Rady č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla.<sup>12</sup>
- Směrnice – jsou nástrojem harmonizace národních právních řádů jednotlivých členských států. Po jejich schválení musejí členské státy k určitému datu promítnout tyto právní akty do svých národních zákonů, a to z toho důvodu, aby si právo jednotlivých státu neodporovalo. Členské státy se pak mohou

<sup>9</sup> TYČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 2010. s. 25

<sup>10</sup> BusinessInfo.cz. Právo Evropských společenství [online]. [cit. 2011-11-12]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravo-eu/pravo-evropskych-spolecenstvi/1000459/10964/>

<sup>11</sup> PANIZZA, R. Circa Europe: Prameny a působnost práva Evropské komise [online]. [cit. 2011-11-12].

Dostupné z: [http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact\\_sheets/info/data/how/characteristics/article\\_7147\\_cs.htm](http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/how/characteristics/article_7147_cs.htm)

<sup>12</sup> DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. XIX

rozhodnout, jak budou směrnici nejlépe realizovat, k tomuto úkonu můžou zvolit například vyhlášky, zvláštní zákon, novelizaci stávajícího zákona apod.<sup>13</sup>

- Rozhodnutí – jsou přijímána orgány EU, ale jsou právně závazná pouze pro ty subjekty (členské státy, fyzické osoby, právnické osoby), kterým jsou adresována. Od nařízení se odlišují tím, že nemají obecnou platnost, a od směrnic tím, že nemusejí být převáděna do národní legislativy.<sup>14</sup>
- Stanoviska a doporučení – nejsou právně závazná, takže mají pouze politickou váhu a slouží jako opora pro subjekty v interpretaci a obsahu evropského práva. v některých situacích předcházejí přijetí závazných právních aktů, protože se Evropská komise pokouší nejprve regulovat určitou oblast pomocí doporučení, až poté vydá nařízení nebo směrnici.<sup>15</sup>

## 1.2 Mezinárodní dohody

Kromě vnitrostátních právních předpisů jednotlivých členských zemí a právního řádu ES má EU právo uzavírat mezinárodní smlouvy, kterými mohou být daně a cla též regulovány. Pravomoc EU uzavírat mezinárodní smlouvy je ustanovena ve zřizovací Smlouvě o fungování Evropské Unie. Mezinárodní smlouvy uzavírané EU s nečlenskými zeměmi nebo mezinárodními organizacemi jsou nazývány mezinárodními dohodami.<sup>16</sup>

Významnými dohodami uzavřenými EU jako celkem jsou zejména dohody s Lichtenštejnskem, Norskem nebo Islandem a dalšími členy Evropského hospodářského prostoru (dále „EHP“). Země EHP jsou členy jednotného vnitřního trhu a jsou do něj zapojeny i prostřednictvím unijního práva. Mezi další mezinárodní dohody můžeme také zařadit dohody o přidružení evropských zemí (tzv. evropské dohody), v nichž je stanovena

---

<sup>13</sup> BusinessInfo.cz. Právo Evropských společenství [online]. [cit. 2011-11-12]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravo-eu/pravo-evropskych-spolecenstvi/1000459/10964/>

<sup>14</sup> tamtéž

<sup>15</sup> PANIZZA, R. Circa Europe: Prameny a působnost práva Evropské komise [online]. [cit. 2011-11-12]. Dostupné z: [http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact\\_sheets/info/data/how/characteristics/article\\_7147\\_cs.htm](http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/how/characteristics/article_7147_cs.htm)

<sup>16</sup> TYČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 2010. s. 89

postupná liberalizace společného obchodu. v dnešní době má EU tuto dohodu s Tureckem.<sup>17</sup>

Důležitými dohodami EU v celní a daňové oblasti jsou také dohody uzavírané s mezinárodními organizacemi. Zde je na místě uvést zejména Světovou obchodní organizaci (dále „WTO“), které nahradila Všeobecnou dohodu o clech a obchodu GATT. Pro EU jako člena WTO, tudíž i pro členské státy, jsou smlouvy WTO závazné a mají přednost před sekundárním právem Unie. WTO se snaží o postupné snižování a odstraňování cel v mezinárodním obchodě.<sup>18</sup>

### **1.3 Právní úprava daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie**

Oblast daně z přidané hodnoty je v evropském kontextu velmi harmonizovanou daní. DPH se stala první daní v EU, která byla harmonizována.

Za prvotní daňová ustanovení předpokládající spolupráci členských zemí napříč EU lze považovat články 95 až 98 (popř. i článek 99, který byl do smlouvy zapracován dodatečně) Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. Již z těchto článků bylo zřejmé, jakým směrem se chtělo ES ubírat v harmonizaci daní, protože z výše zmiňovaných pěti článků se čtyři články věnují harmonizaci nepřímých daní a pouze jeden článek se věnuje harmonizaci daní přímých. Některá daňová ustanovení byla později upravena na základě Římské smlouvy. Ve Smlouvě o Evropské unii a Smlouvě o fungování Evropské unie (2008/C 115/01), v konsolidovaném znění, se tyto články, sbližující právní předpisy členských států, objevují taktéž, jen v novém číslování.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> TERRA, B.; WATTEL, P. *European Tax Law, fifth edition student version*. 2008. s.112 – 113

<sup>18</sup> TYČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 2010. s. 269 - 270

<sup>19</sup> ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. s. 22 - 24

čl. 95 (nynější čl. 110)

*Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.*

*Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiných výrobků.*

čl. 96 (nynější čl. 111)

*Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.*

čl. 98 (nynější čl. 112)

*Osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise.*

čl. 99 (nynější čl. 113, ve znění od 1. 11. 1993)

*Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...*

DPH je na evropské úrovni upravena sekundárním právem Unie, a to zejména směrnicemi Rady EU. Základní směrnicí, která upravovala oblast DPH, byla tzv. Šestá směrnice č. 77/388/EEC (dále jen „Šestá směrnice“), která z důvodu mnoha novelizací byla přepracována do Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice“) a stala se platným právním předpisem od 1. 1. 2007. Také Směrnice byla již několikrát novelizována dalšími směrnicemi.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. s. 125 - 127

### 1.3.1 Harmonizace DPH

V souvislosti se vstupem ČR do EU došlo ke zrušení celních hranic mezi ČR a ostatními členskými státy EU. Proto v rámci harmonizace daní, která vychází z podřízení národních představ jednotlivých členských zemí společným cílům EU, zejména zajištění volného pohybu zboží, kapitálu a pracovní síly, musela ČR přizpůsobit svůj daňový systém právním principům ES. Největší změny nastaly v uplatňování DPH v rámci obchodních transakcí napříč EU, která je považována za podmínku úspěšného fungování společného trhu. Jelikož u této daně neexistuje v ES nařízení pro přímou úpravu, je sjednocování daně prováděno prostřednictvím směrnic. Do zákona o DPH bylo tedy nutné implementovat směrnice upravující DPH, tak aby ČR splnila požadavky EU. První směrnicí týkající se DPH byla tzv. První směrnice č. 67/227/EEC, která zavedla DPH ve všech členských státech EU a definovala DPH jako všeobecnou daň ze spotřeby stanovenou procentem z prodejní ceny. Dále stanovila cíl EU, aby daň byla zavedena ve všech členských zemích ES k 1. 1. 1970. Druhá směrnice č. 67/228/EEC je zaměřena na definici určitých daňových pojmů, jako je předmět daně, místo plnění, plátce daně atd.

Nejdůležitější je ovšem tzv. Šestá směrnice, která je považována za základní a která stanovuje pravidla například pro určování základu daně, teritoriální dosah, sazby daně, atd. Šestá směrnice zavádí jednotná pravidla DPH a dává menší prostor jednotlivým členským státům pro odchylnou národní úpravu daně. Protože Šestá směrnice od roku 1977 prošla řadou novelizací (byla novelizována více než 30krát), v roce 2006 byla pro lepší přehlednost přepracována a nahrazena Směrnicí (tzv. recast Šesté směrnice). Šestá směrnice se stala rámcem českého zákonodárce při tvorbě nového zákona o DPH, který vešel v platnost a účinnost prvním dnem vstupu ČR do EU, tj. 1. 5. 2004. Jak je uvedeno v obecném ustanovení §1 zákona o DPH, zákon zpracovává všechny příslušné právní předpisy EU, kterými jsou míněny všechny směrnice ES upravující DPH. Zákon o DPH dále stanovuje, že daň se uplatňuje na zboží, služby a nemovitosti. Závažnou skutečností je fakt, že v obecném ustanovení zákona o DPH není obsažen základní princip fungování DPH, a to princip neutrality, který je uveden v čl. 1 Směrnice a který říká, že *„společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přeneseném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění*

*uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby, podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až stupně maloobchodu včetně“.*<sup>21</sup>

## **1.4 Právní úprava celních předpisů v rámci EU**

Hlavním pilířem vnitřního trhu EU je fungování celní unie. Aby tomu tak skutečně bylo, může EU přijmout opatření v souladu se zásadou subsidiarity, která je ustanovena v článku 5, Smlouvy o založení Evropského společenství. Na základě této zásady jsou určeny podmínky, kdy má činnost ES přednost před činností členských zemí.<sup>22</sup> Se vstupem ČR do EU se ČR stala i členem celní unie a celní orgány ČR získaly nové kompetence v oblasti ochrany vnitřního trhu ES, proto bylo nutné novelizovat národní celní předpisy a to zejména celní zákon.<sup>23</sup>

Evropská unie se opírá o jednotný vnitřní trh, který se zaměřuje, jak již bylo zmíněno, na volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu mezi jednotlivými členskými státy. Volný pohyb zboží je zajištěn zejména odstraněním cel a ostatních poplatků při přechodu zboží přes území členských zemí. Pro ČR se staly přímo účinné a závazné předpisy týkající se společné vnější politiky ES. Jedná se o Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, celní kodex Společenství (dále jen „původní celní kodex“) a Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí původní celní kodex. Ustanovení obsažena v původním celním kodexu byla upravena tak, aby odpovídala určité terminologii používané v primárním právu ES.<sup>24</sup>

Původní celní kodex upravuje zejména předpisy práva, které souvisejí s celními otázkami

---

<sup>21</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 2

<sup>22</sup> PANIZZA, R. *Circa Europe: Zásada subsidiarity* [online]. [cit. 2011-11-12]. Dostupné z: [http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact\\_sheets/info/data/how/characteristics/article\\_7148\\_cs.htm](http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/how/characteristics/article_7148_cs.htm)

<sup>23</sup> DOMBROWSKI, J. *Modernizovaný celní kodex Evropského společenství. Daně a právo v praxi*. 2008. roč. 13, č. 8, s. 52

<sup>24</sup> DOMBROWSKI, J. *Modernizovaný celní kodex Evropského společenství. Daně a právo v praxi*. 2008. roč. 13, č. 8, s. 52

vůči třetím zemím, a má vyloučit rozdílné interpretace společných předpisů jednotlivými členskými zeměmi, a to z toho důvodu, že právní úprava obchodu s třetími zeměmi je ve výlučné pravomoci ES. Původní celní kodex byl několikrát novelizován např. bezpečnostní novelou původního celního kodexu ES (Nařízení Evropského parlamentu a Rady ES č. 648/2005 ze dne 13. dubna 2005). Ale ani tyto novely nezobrazovaly současný stav v mezinárodním obchodě a ani změny ve vnitřním trhu ES, které nastaly při rozšíření celní unie ES. Proto bylo vydáno dne 24. 6. 2008 nové nařízení EU, a to Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. 4. 2008, kterým se stanovoval nový celní kodex, tzv. Modernizovaný celní kodex (dále jen „celní kodex“).<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> DOMBROWSKI, J. Modernizovaný celní kodex Evropského společenství. *Daně a právo v praxi*. 2008. roč. 13, č. 8, s. 52

## 2. Obecné vymezení daně z přidané hodnoty

Základní myšlenkou fungování daně z přidané hodnoty je vybírání daně ke každému stupni zpracování, ne však z celého obratu, ale pouze z přidané hodnoty, tj. hodnoty, která byla v daném stupni zpracování přidána k počáteční hodnotě statku.<sup>26</sup>

S myšlenou daně z přidané hodnoty se poprvé setkáváme po druhé světové válce a v roce 1954 ji jako první země začala používat Francie. v roce 1967 byla daň začleněna do daňové soustavy Dánského království a o rok později tuto daň zavedlo i Německo. Členské země Evropské unie se staly průkopníky v zavádění této nepřímé daně. v roce 1967 se členské země současně se schválením první směrnice č. 67/227/EEC zavázaly k tomu, že DPH bude jediná všeobecná daň z obratu v jejich daňových systémech. Tento systém se na přelomu 60. a 70. let 20. století rozšířil i mimo Evropskou unii. Daň z přidané hodnoty se zavedla například v některých státech Jižní Ameriky a také v Maďarsku (1988).<sup>27</sup>

Na DPH převažuje všeobecně kladný názor.<sup>28</sup> Mezi výhody daně patří<sup>29</sup>:

- neutralita
- snadná použitelnost v mezinárodním obchodě
- transparentnost, možnost zdaňovat nejen zboží, ale i služby
- výnosnost pro státní příjmy
- odolnost vůči daňovým únikům

Technika daně je koncipována tak, aby její podíl v konečné ceně zboží nebo služby, odpovídal v přesném poměru sazbě daně, bez ohledu na počet stupňů ve výrobním nebo distribučním procesu. To znamená, že zdanění konečné komodity nezávisí na počtu provedených transakcí od výrobce až ke konečnému spotřebiteli, ale na celkové přidané hodnotě.

---

<sup>26</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. 2010. s. 257

<sup>27</sup> ŠIROKÝ, J. *Daňová teorie. S praktickou aplikací*. 2008. s. 178

<sup>28</sup> tamtéž

<sup>29</sup> KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a Politika*. 2003. s. 222 - 225



DPH je zatíženo domácí zboží, tj. zboží vyrobené v dané zemi. Záměrem tohoto opatření je vytvoření rovných podmínek pro všechny daňové subjekty na trhu a hlavně rovné podmínky konkurence na zahraničních trzích, protože sazby DPH jsou v různých státech rozdílné. Příkladem může být dovoz zboží, který je zdaňován stejnou sazbou jako tuzemské zboží, a vývoz, který je osvobozen od daně.

Transparentnost daně je zajištěna tím, že se jí zdaňují jak služby, tak zboží. Zdanění služeb umožňuje státu rozšířit daňovou základnu a tím i zvětšit jeho výnosy. Všeobecně se má za to, že DPH umožňuje státu dosáhnout vyšších příjmů ze zdanění spotřeby. v zemích, kde je tato daň zavedena, tvoří její výnos jeden z největších příjmů do státního rozpočtu. Důvodem, proč se státy rozhodují pro přechod na DPH je, že tak můžou snížit daňové zatížení důchodovými daněmi.

Je-li systém daně dobře promyšlen a realizován, efektivně zabraňuje daňovým únikům. Tento fakt je především způsobem daňovým mechanismem, který zajišťuje, že pokud si odběratel chce uplatnit daň na vstupu, už prakticky existuje záznam, že by ji dodavatel měl uvést jako daň na výstupu. Finanční úřad toto vše může zjistit a požadovat doplacení daně a ještě navýšit částku o penále.

Jak to již bývá, daň má i své nevýhody. Nejvýznamnějšími nevýhodami DPH jsou administrativní náklady na fungování daně a obavy ze zvýšení inflace. Administrativní náklady vznikají z jejího systému evidence a administrativní náročnosti. o náročnosti této daně se dá mluvit jak z pohledu plátců, tak i z pohledu státu. Z důvodu, že daň je obsažena jak v cenách služeb, tak i v cenách zboží, a je tvořena ve všech úrovních zpracování, má velký vliv na cenu konečných komodit. Pokud se daň zvýší o určité procento, dojde tím ke zvýšení inflace o více než jedno procento v celé ekonomice. Důvodem pro zvyšování DPH může být potřeba státu zvýšit příjmy do státního rozpočtu.<sup>30</sup>

V terminologii DPH je daň, která je uplatňována společně s prodejem zboží a služeb, neboli výstupů, nazývána **daň na výstupu**. DPH vykázaná při nákupu zboží a služeb se nazývá **daň na vstupu**. Daň je vybírána za určitý časový úsek, který je označován jako

---

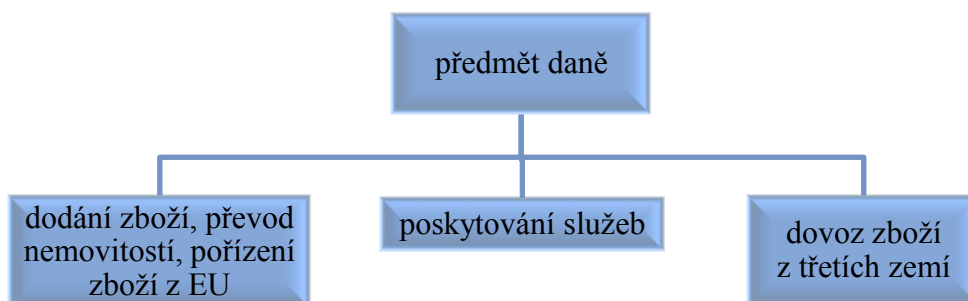
<sup>30</sup> ŠIROKÝ, J. *Daňová teorie. S praktickou aplikací*. 2008. s. 179

**zdaňovací období.** Za toto období daňový subjekt postupně načítá daň na výstupu a daň na vstupu. Daňovou povinnost subjekt určí jako daň na výstupu poníženou o odpočet daně.<sup>31</sup>

Je-li rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně kladné číslo, potom se rozdíl nazývá vlastní daňová povinnost. v tomto případě je daňový subjekt povinen daň odvést státu. Je-li daňová povinnost číslo záporné, jedná se o nadměrný odpočet, který představuje přeplatek na dani. Tento přeplatek stát daňovému subjektu vrátí.

## 2.1 Předmět daně z přidané hodnoty

Důležitým pojmem, pro stanovení transakcí, které podléhají dani z přidané hodnoty, je pojem **předmět daně**. Transakce, které jsou předmětem daně, si pro přehlednost můžeme znázornit v následujícím schématu:



Zdroj: VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 260, přepracováno

### Obr. 1: Předmět daně z přidané hodnoty

Pod pojem zboží jsou zahrnovány movité věci, včetně určitých výjimek, mezi které patří teplo, chlad, elektrická energie, voda a plyn. Jedná se o výjimku z toho důvodu, že platba za dodání elektrické energie nebo vody (tj. vodné a stočné), lze považovat za službu. Podle zákona o DPH se ovšem jedná o zboží. Do pojmu zboží nelze naopak zahrnovat peníze nebo cenné papíry. v předmětu daně není uveden pojem zboží, ale pojem dodání zboží. Dodáním zboží se rozumí zejména převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> ŠIROKÝ, J. *Daňová teorie. S praktickou aplikací*. 2008. s. 259

<sup>32</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 260

Z hlediska uplatnění DPH se obdobně jako v případě dodání zboží hodnotí převod nemovitosti. Aby převod nemovitosti byl předmětem DPH a tudíž zdanitelným plněním, musí dojít ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti hospodaření.<sup>33</sup>

Definice služeb, jakožto samostatného pojmu, není v zákoně o DPH uvedena. Nalezneme tam však pojem poskytnutí služby, za což se považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.<sup>34</sup>

Aby výše zmíněné transakce neboli plnění byly předmětem daně, musí být splněny ještě některé podmínky. Mezi základní podmínky patří podmínka, že plnění má místo plnění v tuzemsku a musí zboží nebo služba musí být pořízeny za úplatu (§2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH )<sup>35</sup>. Další podmínkou pak je, že plnění musí být uskutečněno v rámci ekonomické činnosti. Ekonomická činnost je definována jako „*činnost výrobců a obchodníků, poskytování služeb, zemědělská výroba, soustavně vykonávané nezávislé činnosti a příjmy ze soustavného využití hmotného a nehmotného majetku (z pronájmu, poskytnutí licence atd.)*“<sup>36</sup> Za soustavnou činnost nelze považovat jen činnost nepřetržitou, ale také například činnost sezónní. Z výše uvedené definice lze ale odvodit, že v případě výrobců, obchodníků a poskytovatelů služeb se vždy bude jednat o ekonomickou činnost, přestože nebude v některých případech vykonávána soustavně.

V rámci předmětu daně je důležité ještě rozdělit plnění na ty, které jsou předmětem daně a které nejsou. Pro názornost si toto rozdělení znázorníme na schématu:

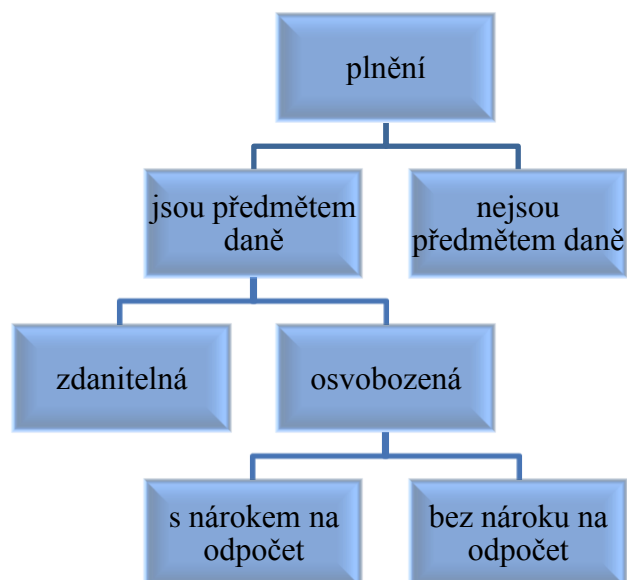
---

<sup>33</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 260

<sup>34</sup> tamtéž

<sup>35</sup> Tento pojem bude blíže vysvětlen v kapitole 2.4.

<sup>36</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 261



Zdroj: VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 261, přepracováno

**Obr. 2: Druhy plnění z hlediska daně z přidané hodnoty**

Plnění, která jsou předmětem daně, se rozlišují na plnění zdanitelná a osvobozená. Zdanitelné plnění je takové plnění, u kterého vzniká plátcí daně povinnost přiznat a odvést daň na výstupu, a to v případě, že místem plnění je tuzemsko a je uskutečňováno osobou povinnou k dani. Osvobozená plnění můžeme dále rozlišit podle možnosti uplatnit nárok na odpočet na ta, u kterých zákon o DPH nárok uplatnit daň ponechává, a na ta, u kterých zákon o DPH nárok na odpočet nepřiznává. Tyto plnění také bývají nazývána plněními s nulovou sazbou. Osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou uplatňována u plnění vymezených v ustanovení § 51 zákona o DPH (např. finanční služby, pojišťovací služby, nájem atd.), a důvody pro jejich osvobození jsou jak ekonomické, tak technické. Osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně je ustanoveno v § 63 zákona o DPH a je aplikováno zejména na příhraniční transakce, kdy ke spotřebě dochází mimo tuzemsko.<sup>37</sup>

## 2.2 Osoby povinné k dani a plátcí daně

DPH jsou zatíženi všichni lidé. Jedná se o daň nepřímou, která se neodvádí samostatně, ale je součástí zboží EU. v převážné míře jsme ale při placení DPH bezejmenní a tudíž se

<sup>37</sup>DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 325 – 326

stáváme pasivními účastníky při procesu vybírání této daně. Z toho lze odvodit, že většina lidí jsou tzv. osobami nepovinnými k dani.<sup>38</sup>

Pro daňovou legislativu a pro výběr daně z přidané hodnoty jsou ale důležitější ty osoby, které vykonávají ekonomickou činnost, protože ty jsou pravidly výběru daně zasaženy přímo.<sup>39</sup> Takové osoby jsou nazývány osobami povinnými k dani. Osobou povinnou k dani je každá fyzická nebo právnická osoba, která vykonává ekonomické činnosti. Pro účely DPH je důležité ještě rozlišovat osoby povinné k dani podle místa usazení. Jedná se o osoby povinné k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, se sídlem nebo místem podnikání v jiném členském státě a zahraniční osoby povinné k dani.<sup>40</sup>

Je-li daňový subjekt osobou povinnou k dani, neznamená to ještě, že je povinen odvádět DPH. v případě daňových subjektů, které mají malý obrat, nebo hodnota jimi pořízeného zboží z EU nepřesahuje zákonem stanovený limit, by povinnost odvádět daň, tj. jejich zahrnutí do plátců daně, znamenala vysoké administrativní náklady, a tudíž jsou tyto osoby povinné k dani osvobozeny od povinnosti uplatňovat daň na výstupu.<sup>41</sup>

Povinnost odvádět daň na výstupu mají pouze plátcí daně, tj. osoby povinné k dani, které jsou registrované k české DPH v souladu s ustanovením § 94 zákona o DPH. v § 94 zákona o DPH jsou stanoveny podmínky, za nichž se osoby povinné k dani stávají plátcí daně. Povinnosti plátce daně mohou osobě povinné k dani vzniknout na základě:

- zákona nebo
- dobrovolné registrace.

Zákonná registrace je upravena v § 95 zákona o DPH, a je nutná tehdy, překročí-li obrat osoby povinné k dani částku 1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Z § 6 zákona o DPH plyne, že do obratu se zahrnují úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění, za osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně na vstupu a za osvobozená plnění bez nároku na odpočet § 54 až 56 zákona o DPH, nejedná-li se o doplňkovou činnost uskutečněnou příležitostně. Výše uvedená částka se nazývá registrační limit. Přihlášku

---

<sup>38</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 263

<sup>39</sup> tamtéž

<sup>40</sup> DĚRGEL, M. Plátcem DPH v EU snadno a rychle. *Účetnictví v praxi*. 2011. roč. 15, č. 11, s. 19

<sup>41</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 263

k registraci jsou osoby povinné k dani podat do patnácti dnů po skončení měsíce na svůj místně příslušný finanční úřad, ve kterém překročili registrační limit. Plátcí daně se pak stávají od prvního dne třetího měsíce po měsíci, v němž tento limit překročili.

Rozhodne-li se osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku k dobrovolné registraci (tj. registrace při nepřekročení registračního limitu), musí uskutečňovat zdanitelná plnění. Osoby, které dobrovolně podají přihlášku k registraci, se stávají plátcem od data uvedeného na osvědčení o registraci, které vydá správce daně.<sup>42</sup>

Pravidla pro výběr DPH se uplatňují ve všech členských státech EU a tak povinnost registrace k DPH může osobě vykonávající ekonomickou činnost vzniknout i v jiném členském státě EU, než ve kterém má sídlo nebo místo podnikání. Toto zahrnuje i situaci, kdy povinnost registrace k české DPH může vzniknout osobě, která má sídlo nebo místo podnikání mimo ČR.<sup>43</sup>

## 2.3 Sazby a výpočet DPH

Jen málokterá země používá jednotnou sazbu DPH, přestože je systém s jednou sazbou méně náročný než systém se dvěma a více sazbami. Jedním z důvodů pro používání více sazeb daně je snaha o snížení regresivnosti dopadu daně. Sníženou sazbou daně jsou zatěžovány výrobky a služby zajišťující základní životní potřeby (např. potraviny, léky).<sup>44</sup> Existují ale i země, které uplatňují jednu stejnou sazbu DPH na všechno zboží a služby (v EU je to pouze Dánské království).

Sazba DPH je v České republice používána ve dvou úrovních:

- základní sazba – 20 %
- snížená sazba – 10 % (do 31. 12. 2011)

Od 1. 1. 2012 se mění snížená sazba DPH, a to na 14 %.

---

<sup>42</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 265 - 266

<sup>43</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 265

<sup>44</sup> KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a Politika*. 2003. s. 228

Seznam výrobků a služeb, které jsou zatíženy sníženou daňovou sazbou, je v České republice uveden v příloze č. 1 a 2 zákona o DPH.

**Tab. 1: Třídění zdanitelných plnění podle sazeb daně z přidané hodnoty**

<b>Sazby DPH</b>	
<b>Základní sazba 20%</b>	<b>Snížená sazba 10%</b>
zboží	příloha č. 1 ZDPH: potraviny, léky a zdravotnické potřeby, knihy, teplo a chlad, atd.
	příloha č. 4: ZDPH: umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti
služby	příloha č. 2 ZDPH: sociální a zdravotní péče, pozemní, vodní a letecká hromadná doprava,
převod nemovitosti, dodání stavby	převod stavby nebo její dodání pro sociální bydlení

Zdroj: VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 266, přepracováno

V následujícím odstavci si uvedeme metody výpočtu DPH. Pro výpočet výše DPH je potřeba určit sazbu DPH a základ daně. Základ daně je chápán jako „*vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečnění zdanitelného plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.*“<sup>45</sup>

Do základu daně je potřeba zahrnout také<sup>46</sup>:

- „*spotřební daně, clo a daň z energie,*
- *vedlejší související náklady poskytované společně se zbožím nebo službou,*
- *materiál poskytnutý v ceně služby.*“

<sup>45</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 269

<sup>46</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 269

Po stanovení základu daně můžeme vypočítat samotnou daň. Výpočet daně je odvozen od toho, je-li základem daně úhrada bez daně nebo s daní.

Vycházíme-li z částky za zdanitelné plnění bez daně, budeme výpočet provádět následovně (1):

$$DPH = Z_{BD} \times \frac{s}{100} \quad (1)$$

DPH – daň z přidané hodnoty

$Z_{BD}$  – základ daně (bez daně)

s – sazba daně

Tento výpočet bývá také nazýván jako „výpočet daně zdola“. v případě, kdy základem daně je úplata včetně daně, se tento typ nazývá „výpočet daně shora“ a vypočítá se vzorcem (2):

$$DPH = Z_{VD} \times \frac{s}{100+s} \quad (2)$$

DPH – daň z přidané hodnoty

$Z_{VD}$  – základ daně (včetně daně)

s – sazba daně

## 2.4 Místo plnění

V rámci harmonizace DPH v EU došlo i ke stanovení pravidel, podle kterých se u každého zdanitelného plnění rozhodne, ve kterém členském státě Evropské unie bude DPH vybrána. Důležitou funkci napříč EU plní pravidla, podle kterých se stanoví místo, kde se plnění považuje za uskutečněné. Jednotlivé národní legislativy jsou v tomto bodě zákona podobné, aby nedocházelo například k dvojímu odvedení daně.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 276



Z teritoriálního hlediska jsou rozlišovány tři zóny<sup>48</sup>:

- tuzemsko,
- území Evropského společenství,
- třetí země.

Pro ustanovení § 3 zákona o DPH se tuzemskem rozumí území České republiky.

Za území Evropského společenství se považují území Společenství podle článku 299 Smlouvy o založení Evropského společenství. v současné době se jedná o 27 států<sup>49</sup> Evropské unie a Monacké knížectví.<sup>50</sup>

Třetími zeměmi rozumíme všechny ostatní státy, které nejsou členy Evropské unie. i v tomto případě existují určité výjimky. Podle § 3 odst. 2 zákona o DPH se za území Evropského společenství také považují hora Athos, Kanárské ostrovy, francouzské zámořské departmenty, Alandy a Normandské ostrovy, které jsou součástí celního území Evropského společenství. Odst. 3 pak uvádí třetí země, které nejsou součástí celního území Evropského společenství, ale patří na území Evropského společenství. Mezi tyto země patří ostrov Helgoland, území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia, italské vody jezera Lugano.<sup>51</sup> Osoby z těchto zemí jsou označovány jako zahraniční osoby. Tyto osoby nemají sídlo, místo podnikání ani provozovnu na území Evropského společenství.

---

<sup>48</sup> VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. s. 276

<sup>49</sup> Belgické království, Česká republika, Dánské království, Slovenská republika, Spolková republika Německo, Španělské království, Estonská republika, Francouzská republika, Řecká republika, Irsko, Italská republika, Lotyšská republika, Litevská republika, Lucemburské velkovévodství, Rakouská republika, Polská republika, Nizozemské království, Maďarská republika, Švédské království, Spojené království Velké Británie a Severního Irsku, Rumunsko, Bulharská republika, Republika Malta, Kyperská republika, Portugalská republika, Republika Slovinsko, Finská republika.

<sup>50</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 13

<sup>51</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 11

### 3. Základní pojmy z oblasti celní problematiky

Clo resp. celní poplatek je nejstarší formou obchodní politiky státu<sup>52</sup>, který se objevuje již ve starověku, kdy bylo vybíráno a vyměřováno v okamžiku přechodu zboží přes významné geografické body, později těmito body byly celní hranice. Clo není v současné době přesně definováno v žádném platném právním předpisu.

Prvotním významem cla byl především význam fiskální. Fiskální funkcí se rozumí získávání dodatečných příjmů do státního rozpočtu z vybíraného cla. Přestože clo představuje příjem peněz do státního rozpočtu, většina vlád světa se snaží podporovat vývoz a omezovat dovoz zboží. Z toho lze odvodit další funkce cla, a to je funkce ochranná, kdy dochází s vyměřením dovozního cla ke zvýšení ceny dováženého výrobku na tuzemském trhu, a tím k jeho cenovému znevýhodnění oproti stejnému tuzemskému výrobku. Vláda tak chrání domácí prodejce před zahraniční konkurencí.

Na clo lze nahlížet z různých hledisek a podle těchto hledisek je můžeme i rozlišovat. v následujících řádcích si uvedeme takové druhy cla, které jsou uváděny v předpisech EU a jsou v EU také realizovány.

- a) z hlediska pohybu zboží
  - dovozní – dovozní clo je nepřímá daň, která je uvalena na zboží dovážené do země.
  - vývozní – poplatek, který se platí za vyvážené zboží. Tento druh cla není příliš běžný, uplatňuje se spíše výjimečně na strategické komodity nebo zboží, kterých je na tuzemském trhu nedostatek. Vláda uvaluje vývozní clo zejména se záměrem získat peníze z vývozu daných komodit.
  - tranzitní – clo uvalováno na zboží, které prochází územím daného státu.
  
- b) z hlediska metody výpočtu
  - specifická – částka cla je fixně stanovena za množstevní jednotku zboží,
  - valorická – pro vyčíslení cla se použije celní hodnota jako základ, ze kterého se vypočte určité procento stanovené sazby, která je uvedena v celním sazebníku,

---

<sup>52</sup> Obchodní politika je soubor nástrojů, kterými vláda ovlivňuje zahraniční politiku státu.

- kombinovaná (diferencovaná) – hodnota cla se vypočítá jako kombinace dvou předchozích metod,
- klouzavá – částka cla je vztažena k ceně zboží a cenovým pohybům na unijním trhu.

c) z hlediska účelu

- antidumpingová – cla vybírána podle zvláštního právního předpisu pro omezení dovážení dumpingových výrobků<sup>53</sup> do tuzemska. Antidumpingové clo lze použít v tom případě, působí-li dumping nebo hrozí-li ohrožení vnitrouijní výroby.
- preferenční – snížené clo, které se vztahuje na výrobky ze zemí, kterým bylo uděleno zvýhodnění před ostatními.
- odvetné (retorzní) – jedná se o cla ve formě jakési přírážky k běžné celní sazbě nebo formě zavedení zvláštního cla na zboží, které podle celního sazebníku nepodléhá clu, ale jedná se o nařízení vlády jako odpověď na diskriminaci tuzemského zboží v zahraničním státě.
- vyrovnávací (kompenzační) – tato cla mají za účel vyrovnat sníženou cenu zahraničnímu výrobcí nebo vývozci za účelem zhotovení, výroby nebo vývozu zboží do unie, a to takového zboží, které je zahraniční vládou subvencováno.

### 3.1 Celní území

Celním územím se rozumí geografické území, které bylo určeno předpisy Společenství (Nařízení Rady (EHS) č. 1496/1968, po kterém následovalo Nařízení Rady (EHS) č. 2151/1984). Podle článku č. 3 celního kodexu se celní území skládá z území 27 členských států včetně jejich pobřežních vod, vnitřních mořských vod a vzdušných prostor. Součástí celního území je také území Monackého knížectví, přestože není členem EU. Na celém celním území ES jsou uplatňovány jednotné celní předpisy a členské země používají společný celní sazebník k vyměření cel.

---

<sup>53</sup> Dumpingovým výrobkem se rozumí výrobek, jehož vývozní cena do unie je nižší než normální hodnota stejného výrobku v zemi vývozu.

Existují i výjimky kdy území je sice součástí výše uvedených členských zemí, ale jsou vyňaty z celního území EU. Mezi tyto oblasti patří Andorra, Faerské ostrovy, Grónsko, Ostrov Helgoland, Nizozemské Antily, Území Büsingen, Ceuta a Melilla, Obce Livigno a Campione d'Italia, Francouzská zámořská území a Saint-Pierre et Miquelon a Mayotte, Gibraltar, Vatikán, Aruba a Vnitrozemské vody jezera Lugano mezi břehem a politickou hranicí oblasti Ponte Tresa k Porto Ceresio. Na tyto oblasti se nevztahují společná celní pravidla, popř. vztahují, ale jsou v pozměněném znění.<sup>54</sup>

## 3.2 Celní řízení a celní dohled

Celní řízení je specifickým druhem správního řízení upravující postavení zboží při obchodu mezi subjekty sídlícími na území EU na straně jedné a subjekty sídlícími ve třetích zemích na straně druhé. Toto řízení je především upraveno celním kodexem a celním zákonem ČR. Celní řízení stejně tak jako celní dohled jsou v kompetencích celních orgánů. Každá z uvedených oblastí má svůj specifický charakter, který nemůžeme zaměňovat, ale lze říci, že celní dohled je součástí celního řízení.<sup>55</sup>

Základním pojmem pro vymezení toho, zda zboží podléhá celnímu dohledu či nikoli, je pojem **celní status zboží**. Podle ustanovení článku 4 odst. 6 celního kodexu je celní status zboží chápán jako postavení zboží vyjadřující, zdali se jedná o zboží Společenství nebo o zboží, které není zbožím Společenství.

Zboží Společenství je takové zboží, které bylo za stanovených podmínek vyrobeno nebo získáno na celním území ES, aniž k němu bylo přidáno zboží dovezené ze zemí nebo území, které netvoří součást celního území ES. Zboží Společenství může být také zboží, které bylo kumulativně dovezeno ze zemí nebo území, které nejsou součástí celního území ES, a bylo propuštěno do celního režimu volný oběh na celním území ES. Dále se pak jedná o zboží, které bylo vyrobeno nebo získáno na celním území ES.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo*. 2007. s. 29 - 30

<sup>55</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 6, s. 41

<sup>56</sup> Čl. 4 celní kodex

Zboží, které není zbožím Společenství, se rozumí jiné zboží, než je zboží Společenství, tj. jiné zboží než je uvedeno v bodu 7 čl. 4 celního kodexu.<sup>57</sup>

**Celní dohled** je definován jako obecná činnost celních orgánů, jíž se zajišťuje dodržování celních předpisů a případně i dalších právních předpisů vztahující se na zboží podléhající celnímu dohledu.<sup>58</sup> Doba, po kterou zboží podléhá celnímu dohledu, může být odvozena z čl. 37 celního kodexu. Například zboží, které není zbožím Společenství, podléhá celnímu dohledu již od vstupu na celní území ES. Takové zboží podléhá celnímu dohledu po tu dobu, která je nutná k zjištění jeho celního statutu, tzn. až do okamžiku, kdy dojde ke změně jeho celního statusu.<sup>59</sup> v českém celním zákoně je celní dohled upraven v ustanovení § 48.

V rámci celního dohledu může být subjekt podroben **celní kontrole**. Osvobození od takovéto kontroly je ustanoveno v národní legislativě v § 49 celního zákona a toto osvobození se týká zboží, které je v držení osob požívající výsady a imunity podle mezinárodního práva, diplomatická pošta a konzulární zavazadla požívající ochrany dle mezinárodního práva a pošta ministerstva zahraničních věcí a zastupitelských úřadů ČR.

**Celní řízení** je procesem, kdy dochází k přidělení nebo změně celně schváleného zboží či ke změně stávajícího celního statusu zboží. Celně schválené určení zboží je upraveno v celním kodexu v ustanovení čl. 4 odst. 15 a rozumí se jím propuštění zboží do celního režimu, umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu, zpětný vývoz zboží z celního území ES, zničení zboží nebo přenechání zboží ve prospěch státu.

Osoba, která provádí celní řízení, je nazývána **deklarant**. Deklarantem se rozumí osoba, která provádí celní prohlášení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno.<sup>60</sup> Deklarantem může být víceméně každá osoba, která může příslušnému celnímu orgánu předložit předmětné zboží nebo zajistit jeho předložení se všemi nezbytnými doklady celního prohlášení. Podle celního kodexu, článku 64 odst. 2

---

<sup>57</sup> Čl. 4 odst. 8 celní kodex

<sup>58</sup> Čl. 4 odst. 13 celní kodex

<sup>59</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 6, s. 41

<sup>60</sup> Čl. 4 odst. 18 celní kodex

písm. b), může být deklarantem pouze osoba usazená v celním území Společenství, kromě případů při propuštění zboží do režimu tranzit nebo dočasné použití.<sup>61</sup> Hlavní činností deklaranta je tedy provádění celního prohlášení, to znamená, že navrhuje celní režim, do kterého má být zboží propuštěno nebo který celní režim má být ukončen. S tím jsou spojeny činnosti, které jsou součástí celního prohlášení, tj. například předkládání zboží ke kontrole, předkládání dokladů souvisejících se zbožím, podávání celního prohlášení v písemné podobě, spolupráce s celními úřady atd.<sup>62</sup>

Deklarant nebo jeho zástupce je povinen podat celní prohlášení pro propuštění zboží na jakýkoliv celní úřad v ČR. v tomto případě se osoba podávající celní prohlášení nemusí řídit místem bydliště nebo sídlem příjemce nebo odesílatele zboží. v ČR je celkem 54 celních úřadů. Nejvyšším celním orgánem je Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel. Dalšími orgány jsou celní ředitelství, kterých je celkem osm.<sup>63</sup>

Nejčastěji aplikovaný druh celně schváleného určení zboží je propuštění zboží do **celního režimu**. Celním režimem se podle již zmiňovaného čl. 4 odst. 16 celního kodexu rozumí:

- propuštění do volného oběhu;
- tranzit;
- uskladňování v celním skladu;
- aktivní zušlecht'ovací styk;
- přepracování pod celním dohledem;
- dočasné použití;
- pasivní zušlecht'ovací styk;
- vývoz.

Z tohoto výčtu je šest celních režimů dovozních, dva vývozní a tranzit. Celní režim vyjadřuje způsob, jakým bude se zbožím nakládáno, a jeho další určení. Všechny režimy, kromě režimu propuštění zboží do volného oběhu a vývozu musí být ukončeny.

---

<sup>61</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s. 58 - 59

<sup>62</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s. 59

<sup>63</sup> Poznámka: Celní ředitelství jsou v Brně, Praze, Hradec Králové, Ostrava, České Budějovice, Olomouc, Plzeň a Ústí nad Labem.

Celní kodex rozlišuje dvě kategorie celních režimů z hlediska charakteru a účelu obchodních operací, k nimž se celní režimy vážou. Jedná se o celní režimy s podmíněným osvobozením od cla a celní režimy s ekonomickým (hospodářským) účinkem. Obě kategorie se vzájemně prolínají svými účinky, z toho vyplývá, že většina celních režimů s podmíněným osvobozením od cla je zároveň režimem s hospodářským účinkem (pouze režim vnějšího a vnitřního tranzitu není režimem s hospodářským účinkem a režim pasivního zušlechtovacího styku a aktivního zušlechtovacího styku v systému navrácení nejsou režimem s podmíněným osvobozením od cla).<sup>64</sup> Podle ustanovení čl. 84 odst. 1 písm. a) celního kodexu se režimy s podmíněným osvobozením od cla u zboží, které není zbožím Společenství, rozumějí režimy:

- vnějšího tranzitu,
- uskladňování v celním skladu,
- aktivního zušlechtovacího styku v podmíněném systému,
- přepracování pod celním dohledem,
- dočasného použití.

Podle ustanovení čl. 84 odst. 1 písm. b) celního kodexu se pak režimy s hospodářským účinkem rozumějí režimy:

- uskladňování v celním skladu,
- aktivního zušlechtovacího styku,
- přepracování pod celním dohledem,
- dočasného použití,
- pasivního zušlechtovacího styku.

Propuštění zboží do některého z režimů s podmíněným osvobozením od cla má za účel, při splnění podmínek stanovených celními předpisy, umožnit oprávněné osobě nakládat se zbožím v rámci takového režimu bez vzniku celního dluhu. Režimy s hospodářským účinkem zase souvisejí s podporou ekonomických aktivit podnikatelských subjektů mezi státy. Podle ustanovení čl. 85 celního kodexu lze do režimu s hospodářským účinkem propustit zboží jen na základě povolení celních orgánů, tzn. že nestačí předložit celním

---

<sup>64</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 7, s. 28

orgánům pouze celní prohlášení s návrhem na propuštění do určitého režimu, ale je nutné, aby byl o propuštění do tohoto režimu požádán příslušný celní orgán.<sup>65</sup>

V praktické části této diplomové práce budou některé z výše zmiňovaných celních režimů vysvětleny podrobněji.

V rámci problematiky celních režimů je dalším důležitým pojmem pojem **celní prohlášení**. Celním prohlášením se rozumí úkon, kterým osoba projevuje předepsanou formou a způsobem vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého režimu.<sup>66</sup> Nejčastější formou celního prohlášení je písemné celní prohlášení podávané na tiskopisech, které lze nalézt v přílohách 31 a 34 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí nařízení“). Celní prohlášení lze podat i dalšími způsoby, a to ústně nebo elektronicky.

### **3.3 Společný celní sazebník Společenství, Kombinovaná nomenklatura a TARIC**

Jednotlivé členské státy jakožto součást EU vykonávají společnou celní politiku, která je, jak již bylo zmíněno výše, součástí jednotné obchodní politiky EU. v rámci této politiky je nutné, aby státy používali společný celní sazebník, který stanovuje stejné celní sazby různých druhů zboží pro všechny členské státy Celní unie. Proto byl celní sazebník vydán formou právního předpisu (Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987, z 23. července 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku).<sup>67</sup> Společný celní sazebník je vnější sazebník, který je uplatňovaný na výrobky dovážené do EU.<sup>68</sup>

V první příloze tohoto nařízení nalezneme celní sazebník, ve kterém jsou uvedeny smluvní

---

<sup>65</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 7, s. 28

<sup>66</sup> Čl. 4 odst. 17 celní kodex

<sup>67</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo*. 2007. s. 235 – 236

<sup>68</sup> EUROPA. Kombinovaná nomenklatura, společný celní sazebník a intergovanný sazebník Evropských společenství [online]. [cit. 2011-11-17]. Dostupné z: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs/111003\\_cs.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/customs/111003_cs.htm)



celní sazby a doplňkové statistické jednotky. Tato příloha se mění každý rok, podle aktuálních zájmů a potřeb EU. Každoroční změna je vydávána Nařízením Komise EU a nový celní sazebník musí být vydán pro příslušný rok do 31. října roku předešlého, aby všichni měli čas se s případnými změnami seznámit.

Společný celní sazebník se skládá z vlastního celního sazebníku, rozděleného dle struktury Kombinované nomenklatury, a z příloh k celnímu sazebníku. v samotném celním sazebníku najdeme údaje o číselných kódech Kombinované nomenklatury, popis zboží, smluvní sazbu a doplňkovou jednotku, ve které se vyjadřuje množství zboží.<sup>69</sup>

Kombinovaná nomenklatura je osmimístný číselný kód členěný do tříd, kapitol, čísel, položek a podpoložek. Vychází z mezinárodního Harmonizovaného systému, který vychází z Mezinárodní úmluvy o Harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, která byla přijata v roce 1983 v Bruselu.<sup>70</sup> Kombinovaná nomenklatura poskytuje nejlepší způsob shromažďování, výměnu a zveřejňování statistických dat, týkajících se jak vnějšího obchodu EU, tak i vnitřního obchodu.<sup>71</sup>



Zdroj: vlastní úprava

**Obr. 3: Struktura Kombinované nomenklatury**

<sup>69</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s. 236

<sup>70</sup> MACHKOVÁ, Hana aj. *Mezinárodní obchodní operace.* s. 115

<sup>71</sup> EUROPA. Kombinovaná nomenklatura, společný celní sazebník a integrovaný sazebník Evropských společenství [online]. [cit. 2011-11-17]. Dostupné z: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs/111003\\_cs.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/customs/111003_cs.htm)

TARIC je základním nástrojem praktické realizace celního kodexu, a jedná se o systém, který je založený na celní nomenklatuře a aplikaci celních předpisu EU na zboží, s kterým je obchodováno v rámci vnitřního i vnějšího obchodu EU. Tento systém byl zaveden zejména z důvodu potřeby uceleného přehledu všech předpisů a dalších norem upravujících obchodování se zbožím a hlavně měl ujednotit postup všech členských zemí EU se zbožím zahrnutým ve Společném celním sazebníku. Smyslem integrovaného sazebníku bylo zahrnutí společného celního sazebníku a uplatňování nařízení ES do jednoho systému, který povede k ucelenému přehledu práva upravující tuto problematiku a aplikaci toto práva v jednotlivých členských zemích EU.<sup>72</sup>

Zkratka TARIC pochází z francouzského spojení Tarif intégré communautaire, což v překladu znamená integrovaný tarif společenství, a je ustanoven v článku 2 Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87. Nejedná se o právně závazný systém, ale informace v něm obsažené, jsou právně závazné. Aktualizace informací obsažených v tomto celním systému probíhají denně, tudíž zajišťuje nejaktuálnější a správné informace.<sup>73</sup>

### **3.4 Celní hodnota**

V rámci celního řízení je podstatným institutem celní hodnota a způsob jejího stanovení. Celní hodnota je základem pro vyměření cla a daňových poplatků. Řádné stanovení celní hodnoty je důležitým předpokladem pro propuštění zboží do celního režimu, zejména pak do dovozního režimu, tak aby bylo propuštění v souladu se zákonem.

Právní úprava celní hodnoty vychází prvotně z dodatku č. VII Všeobecné dohody o clech a obchodu. Pravidla pro její stanovení tak obsahuje mezinárodní smlouva převzatá WTO, která je obsažena v celním právu ES, tj. v celním kodexu, a to v člancích 28 až 36.

Postup stanovení celní hodnoty vychází z šesti metod, které jsou aplikovány postupně, při dodržení pravidel stanovených pro jejich použití podle jejich strukturálního řazení v celním kodexu. Princip aplikace těchto metod spočívá v postupu vždy od metody první k metodám

---

<sup>72</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s.

<sup>73</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s.

následujícím. Další metodu lze použít pouze tehdy, pokud nejsou splněna kritéria pro aplikaci předchozí metody.<sup>74</sup>

První metodou stanovení celní hodnoty v mezinárodním styku je *metoda převodní hodnoty dováženého zboží*. Jedná se o nejobvyklejší a nejpoužívanější způsob zjištění celní hodnoty v celní praxi.<sup>75</sup> Tato metoda je upravena ustanovením čl. 29 celního kodexu. Celní hodnota dováženého zboží je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být ve skutečnosti zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství. Deklarant je povinen předložit celnímu orgánu hodnotu transakce, která má být nebo byla za zboží zaplacená. Tuto skutečnost může doložit prodejní fakturou (v praxi nejčastější), kupní smlouvou nebo dokladem osvědčujícím splnění platebních podmínek. Z definice této metody lze snadno odvodit, že tento způsob nelze uplatnit tam, kde nedochází k platbě za dovážené zboží.<sup>76</sup>

Do převodní hodnoty je nutné zahrnout všechny náklady, které kupujícímu vznikly z koupě zboží. Článek 32 celního kodexu pak stanovuje podmínky použití této metody a položky, které je nutno zahrnout do celní hodnoty. Takovými položkami například mohou být náklady na dopravu a pojištění dováženého zboží, různé typy licenčních poplatků, provize a odměny za zprostředkování aj. v následujícím článku celního kodexu, tj. čl. 33, je naopak stanoveno, co do hodnoty transakce zahrnováno být nemá, ale jen za předpokladu, že jsou vykázány odděleně od ceny, která má být nebo byla za dovážené zboží skutečně zaplacená.<sup>77</sup> Mezi tyto náklady patří náklady na dopravu zboží po jeho příchodu na místo, kde vstoupilo na celní území ES, náklady na stavbu, montáž, instalaci, nákupní provize, úroky z finančního ujednání, které má být použito na nákup zboží.<sup>78</sup>

V případech, kdy má celní orgán pochybnosti o správnosti stanovení celní hodnoty pomocí metody převodní ceny, má možnost požádat deklaranta o vysvětlení. Pokud celní orgán nebude spokojen s vysvětlením, může stanovit celní hodnoty jinými metodami.<sup>79</sup>

---

<sup>74</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 7, s. 28

<sup>75</sup> MACHKOVÁ, Hana aj. *Mezinárodní obchodní operace*. s. 118

<sup>76</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 7, s. 28

<sup>77</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 7, s. 28

<sup>78</sup> Čl. 33 celní kodex

<sup>79</sup> MACHKOVÁ, Hana aj. *Mezinárodní obchodní operace*. s. 118

Druhou metodou, je *metoda převodní ceny stejného zboží*. Tato metoda je upravena v čl. 30 odst. 2 písm. a) celního kodexu, a jedná se o hodnotu transakce u stejného zboží prodávaného pro vývoz do ES a vyváženého ve stejnou dobu nebo v přibližně stejnou dobu jako zboží, které je aktuálně hodnoceno.

Třetí metodou v pořadí, tedy metodou, která se použije, nelze-li určit celní hodnotu podle první, ani podle druhé metody, je *metoda převodní hodnoty podobného zboží*. Tato metoda je ustanovena v článku 30 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Zde je charakterizována jako hodnota transakce u podobného zboží prodávaného pro vývoz do ES a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně stejnou dobu jako zboží, které je hodnoceno. Podobným zbožím lze pro tyto účely chápat zboží, které má podobné složení a charakter jako zboží hodnocené, což umožňuje, aby plnilo stejnou funkci a bylo obchodně zaměnitelné. v případě této metody a metody předchozí používají celní orgány své databáze k získání potřebných dat.<sup>80</sup>

Pokud celní orgán nezjistí převodní hodnotu stejného ani podobného zboží s tím, které je aktuálně hodnoceno, je oprávněn vyhledat údaje o úhrnném množství zboží stejných nebo podobných vlastností prodávaného aktuálně v ES, z kterého pak zjistí jednotkovou cenu, která se pak přepočítá k množství aktuálně hodnoceného zboží.<sup>81</sup> Tato čtvrtá metoda se nazývá *metoda jednotkové ceny* a je ustanovena v článku 30 odst. 2 písm. c) celního kodexu. Jedná se tedy přesně o hodnotu, která je založena na jednotkové ceně, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné zboží prodává v Evropském společenství v největším úhrnném množství osobám, které nejsou ve spojení s prodávajícími.

Další pátá metoda stanovení hodnoty dováženého zboží je založena na součtu a je charakterizována v ustanovení čl. 30 odst. 2 písm. d) celního kodexu jako hodnota vypočtená součtem následujících položek:

- náklady na materiál a výboru nebo jiné zpracování, které byly vynaloženy na produkci dováženého zboží, nebo hodnoty těchto položek,

---

<sup>80</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 7, s. 28

<sup>81</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 7, s. 28

- částka pro zisk a všeobecné výdaje ve výši, kterou producenti v zemi vývozu obvykle zahrnují do prodejů zboží téže povahy nebo téhož druhu jako hodnocené zboží určené k vývozu do Evropského společenství,
- náklady na dopravu a pojištění dováženého zboží a náklady na nakládku, vykládku a manipulaci spojené s dopravou dováženého zboží na místo, kde zboží vstupuje do Evropského společenství nebo hodnoty těchto nákladů.

V případě, že nelze celní hodnotu zjistit pomocí prvních tří metod a celní orgán je tudíž nucen použít metodu čtvrtou, může deklarant požádat celní orgán o uplatnění metody páté před metodou čtvrtou. Jedná se ale pouze o jedinou výjimku v záměně pořadí aplikace metod.<sup>82</sup>

Šestou metodou je metoda tzv. *poslední metoda* („metoda poslední naděje“) a je ustanovena v článku 31 odst. 1 celního kodexu. Celní hodnota se určí na základě údajů dostupných v ES s použitím vhodných prostředků slučitelných se zásadami a obecnými ustanoveními Všeobecné dohody o clech a obchodu a hlavy II. kapitoly třetí celního kodexu. Jedná se o metodu, jejíž aplikace je poměrně obtížná, přestože je to spolu s první metodou převodní ceny nejfrekventovanější způsob zjištění celní hodnoty v praxi. Tato metoda se používá v situacích, kdy za dovážené zboží není provedena úhrada.<sup>83</sup>

### 3.5 Původ zboží

Původ zboží je dalším faktorem, který ovlivňuje výši vyměřených dovozních celních dávek. v celním kodexu jsou uvedeny dva termíny pro rozlišení původu zboží. Jedná se o pojmy „nepreferenční původ zboží“ a „preferenční původ zboží“.

Nepreferenční původ zboží je upraven v člancích 22 až 26 celního kodexu. Tento pojem je vymezen podle článku 22 celního kodexu, pro účely použití celního sazebníku ES, jako použití nesazebních opatření stanovených zvláštními předpisy ES upravující obchod se zbožím a pro účely vystavení a vydání osvědčení o původu zboží. Nepreferenční původ

<sup>82</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 3. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 8, s. 23

<sup>83</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 3. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 8, s. 23

zboží má pro účely celního řízení takové zboží, které je dováženo do ES ze zemí nebo ze skupiny zemí, s kterými nemá EU podepsanou dohodu o preferenčním zacházení se zbožím. Pro zboží dovážené z těchto zemí se pak použije pro stanovení celního dluhu nevýhodnější celní sazba podle celního sazebníku ES.<sup>84</sup>

Preferenční původ zboží je upraven článkem 27 celního kodexu. Jedná se o zboží, které je dováženo ze zemí nebo ze skupiny zemí, s nimiž ES uzavřelo dohody o preferenčním zacházení se zbožím, nebo vůči kterým EU přijala jednostranně preferenční sazební opatření.<sup>85</sup> Na původ zboží je vázáno (na základě Nařízení Rady (EHS) č. 918/83) použití preferenčních celních sazeb, které jsou součástí tarifního systému a jsou obvykle snižené oproti ostatním sazbám. Aby bylo možné tyto preferenční celní sazby použít, je nutné, aby byl prokázán původ zboží. Dohody existující v tomto směru rozlišují mezi tzv. výrobkem s původem a tzv. původním výrobkem.<sup>86</sup> v případě výrobku s původem se jedná o zboží zcela vyrobené nebo získané v určité zemi. Takovýmto zbožím se podle článku 23 celního kodexu, například rozumí:

- nerostné produkty vytěžené z území určitého státu;
- rostlinné produkty sklizené v určitém státě;
- živá zvířata narozená, vylíhnutá a odchovaná v tomto státě;
- produkty honitby a rybolovu získané v tomto státě;
- odpady, zbytky a vyřazené předměty, pocházející z výrobních operací tohoto státu, a další.

V situaci, kdy se na výrobě zboží podílí dva a více států, má se obvykle za to, že toto zboží pochází z toho státu, ve kterém bylo provedeno poslední podstatné přepracování, které způsobilo, že vznikl nový výrobek. Takový výrobek je pak nazýván tzv. původní výrobek. Celní kodex také stanovuje operace v přepracování zboží, které nejsou dostačující pro získání preferenčního původu zboží.<sup>87</sup>

Preferenční sazby cla jsou používány zejména v mezinárodním obchodě se státy<sup>88</sup>:

---

<sup>84</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 3. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 8, s. 24

<sup>85</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 3. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 8, s. 24 - 25

<sup>86</sup> MACHKOVÁ, Hana aj. *Mezinárodní obchodní operace*. s. 116 - 117

<sup>87</sup> MACHKOVÁ, Hana aj. *Mezinárodní obchodní operace*. s. 117

<sup>88</sup> MACHKOVÁ, Hana aj. *Mezinárodní obchodní operace*. s. 117

- Evropského hospodářského prostoru (Norsko, Lichtenštejnsko, Island);
- oblasti volného obchodu (např. Jihoafrická republika, Izrael, Mexiko, Chile, ...);
- ACP = Afrika + Karibik + Pacifik;
- OCT – zámořská teritoria EU;
- Maghreb (např. Tunisko, Alžírsko, Maroko);
- Mashraq (Egypt, Jordánsko, Sýrie).

### 3.6 Celní dluh

Celním dluhem se rozumí povinnost osoby zaplatit dovozní clo (celní dluh při dovozu zboží) nebo vývozní clo (celní dluh při vývozu zboží), které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů ES.<sup>89</sup> v důsledku liberalizace obchodu se v současné obchodní politice používá zejména dovozní clo, vývozní cla se vybírají jen ve zcela výjimečných případech.

Celní dluh může vzniknout při legitimním jednáním například při propouštění zboží podléhajícímu dovoznímu clu do celního režimu volného oběhu. Dlužníkem je deklarant. Jedná se tedy o vznik celního dluhu v rámci celního řízení, které je vedeno za účelem přidělení celně schváleného určení dováženému zboží. Celní dluh může vzniknout ještě v důsledku jednání či opomenutí, které je v rozporu s právními předpisy. Jedná se například o celní dluh vyměřený při „nepřihlášení“ nebo také zatajení zboží celními orgány při jeho vstupu na celní území ES (protiprávní vstup zboží), při nesplnění některých povinností vyplývajících z dočasného uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo při nedodržení některé podmínky stanovené pro propuštění zboží do určitého režimu.<sup>90</sup>

Podle čl. 222 celního zákona je částka cla, která byla stanovena a sdělena dlužníkovi, splatná do deseti dní od jejího oznámení.

Celní dluh podle čl. 233 celního kodexu, zaniká, aniž by byly dotčeny právní předpisy

<sup>89</sup> Čl. 4 odst. 9 celní kodex

<sup>90</sup> HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 3. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 8, s. 25

týkající se promlčení celního dluhu a nebyla vybrána částka celního dluhu v případě soudně prohlášené platební neschopnosti dlužníka, v těchto případech:

- zaplacení cla
- prominutí cla
- zrušením platnosti celního prohlášení, jímž bylo propuštěno zboží do volného oběhu nebo do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla,
- přenecháním zboží, z jehož dovozu vznikl celní dluh, ve prospěch státu,
- zničením zboží, z jehož dovozu vznikl celní dluh, pod celním dohledem.



## **4. Postup při obchodních transakcích v mezinárodním styku**

Do zákona o DPH se vstupem ČR do EU, bylo nutné zahrnout nové pojmy pro obchodní transakce, které probíhají mezi členskými zeměmi EU, a pro transakce, které probíhají s tzv. třetími zeměmi, tj. nečlenskými zeměmi EU. Obchodní transakce probíhající v rámci EU se nazývají intrakomunitární. v zákoně o DPH byly zavedeny pro intrakomunitární obchodní transakce nové pojmy, a to dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu.

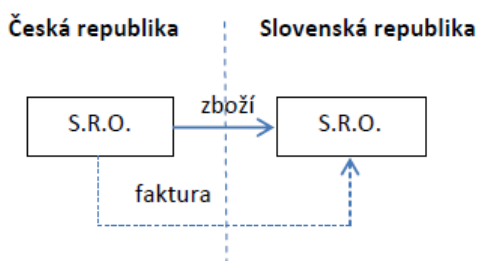
Pojmy pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží do jiného členského státu byly zavedeny v důsledku zrušení celních hranic mezi jednotlivými členskými státy EU dne 1. 1. 1993 směrnicí Rady 91/680/EHS. k tomuto datu bylo zrušeno zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodování s ostatními členskými státy.

Tradiční pojem „vývoz“, který byl v předchozím zákoně č. 588/1992Sb, o dani z přidané hodnoty, používán pro jakýkoliv pohyb zboží směřovaný za hranice České republiky, byl v zákoně o DPH ponechán, ale pouze ve spojitosti s vývozem zboží za hranice Evropského společenství, tj. do třetích zemí. Pro vývoz zboží v rámci intrakomunitárního plnění je použit nový pojem, a to dodání zboží do jiného členského státu.

Při opačném pohybu zboží pak hovoříme o dovozu zboží, kde se jedná o případy, kdy zboží vstupuje na území ČR z třetích zemí, tj. ze zemí mimo ES. Dochází-li k pohybu zboží v rámci obchodní transakce z území ES, jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu.

## 4.1 Dodání zboží do jiného členského státu

Dodáním zboží do jiného členského státu se podle § 13 zákona o DPH rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Základní schéma této intrakomunitární transakce je znázorněno na následujícím schématu.



Zdroj: BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 99, přepracováno

**Obr. 4: Dodání zboží do jiného členského státu**

Za skutečně odeslané nebo přepravené zboží zákon o DPH považuje takové zboží, které fyzicky přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu a dodavatel k této přepravě má prostředky o jejím provedení. Důkazními prostředky mohou být zejména přepravní dokumenty, nebo jak je ustanoveno v § 64 odst. 5 zákona o DPH, lze přepravu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby.

Místo plnění se při dodání zboží do jiného členského státu stanoví podle § 7 odst. 2 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že místem plnění při dodání zboží, které je spojeno s přepravou a odesláním, je místo, kde přeprava nebo odeslání začíná. Pokud bude tedy zboží přepraveno z ČR do jiného členského státu, bude místem plnění právě ČR. Pro stanovení místa plnění není rozhodující, zdali tuto přepravu či odeslání provádí osoba uskutečňující dodání zboží nebo osoba, pro kterou je dodání uskutečňováno, popř. jimi zmocněné třetí osoby.<sup>91</sup>

Při intrakomunitárních transakcích většinou přechází povinnost přiznat a zaplatit daň z dodavatele na pořizovatele zboží, jak bude detailněji popsáno v následující kapitole. Proto, aby nedocházelo k dvojímu zdanění téhož zboží, je zřejmé, že některé transakce

<sup>91</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 70-71

dodání zboží do jiného členského státu budou osvobozeny od daně. Pravidla pro osvobození od daně jsou ustanovena v § 64 zákona o DPH.

Aby plátce mohl osvobodit dodání zboží od daně, musí být splněny tři základní podmínky. První z podmínek je, že plátce daně musí dodávat zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, která je podle v § 4 odst. 1 písm. g) zákona o DPH definována jako osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo (dále „DIČ“) pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy. Další podmínkou je, že zboží musí být skutečně odesláno nebo přepraveno do jiné členské země. Poslední podmínka vyžaduje, aby dopravu zajišťoval plátce, pořizovatel nebo jimi zmocněná třetí osoba.<sup>92</sup>

Při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká podle ustanovení § 22 odst. 3 zákona o DPH povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, je plátce povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni vystavení daňového dokladu.

Aby byl daňový doklad platným dokladem pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu, musí obsahovat náležitosti, které jsou ustanoveny v § 34 odst. 3 zákona o DPH. Mezi tyto náležitosti patří<sup>93</sup>:

- obchodní firma nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje dodání,
- DIČ plátce, který uskutečňuje plnění,
- název, sídlo nebo místo podnikání pořizovatele
- evidenční číslo daňového dokladu,
- DIČ pořizovatele, včetně kódu země,
- rozsah a předmět plnění

---

<sup>92</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 416

<sup>93</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 225

- datum vystavení daňového dokladu
- datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo datum přijetí platby, podle toho, který den nastane dříve, pokud se liší od data vystavení daňového dokladu,
- jednotková cena bez daně, a dále sleva, pokud není obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně, s odkazem na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu EU, nebo s jiným odkazem uvádějícím, že se jedná o plnění osvobozené od daně.

Jestliže dodání zboží do jiného členského státu není osvobozeno od daně podle § 64 zákona o DPH, je plátce, který uskutečnil dodání zboží osobou povinnou přiznat a zaplatit daň. Plátce je pak povinen podle § 22 odst. 1 přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Den uskutečnění zdanitelného plnění v tomto případě stanoví podle § 21 zákona o DPH, ze kterého vyplývá, že zdanitelné plnění se obecně považuje za uskutečněné ke dni dodání zboží.<sup>94</sup> Daňový doklad pak plátce vystavuje nejpozději do 15 dnů od data uskutečněného dodání zboží do jiného členského státu.

Zda je obchodní partner v jiném členském státě EU skutečně registrován k dani, může dodavatel ověřit na oficiálních internetových stránkách Evropské komise. Zde nalezneme formulář systému VIES (VAT Information Exchange System). v tomto systému můžeme najít nejen DIČ odběratele, ale také slouží pro výměnu informací v oblasti DPH.

V souladu s ustanovením § 22 odst. 3 a 4 zákona o DPH je plátce povinen zahrnout osvobozené dodání zboží do přiznání k dani z přidané hodnoty (dále „daňové přiznání“, příloha A) za období, ve kterém mu vznikla povinnost ho přiznat. v daňovém přiznání se tato transakce zobrazí v druhé sekci „Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně“, v řádku č. 20 – Dodání zboží do jiného členského státu.

V případě, kdy nejsou splněny podmínky pro osvobození plnění, je plátce povinen tuto transakci vykázat v I. sekci daňového přiznání, na řádcích č. 12 nebo 13 sloužící pro

---

<sup>94</sup> BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 99-100

vykázání ostatních zdanitelných plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí.

Plátce je dále povinen podle § 102 zákona o DPH v případě uskutečnění osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu EU podat souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty (viz. příloha B). Jedná se o tiskopis Ministerstva financí, ve kterém plátce uvádí DIČ odběratele, počet plnění, celkovou hodnotu plnění v Českých korunách (dále „Kč“) a kód plnění. Kódy plnění nalezneme v pokynech Ministerstva financí pro vyplnění souhrnného hlášení a následného souhrnného hlášení (viz. příloha C). Podle těchto pokynů se vyplní kód „0“ jedná-li se o běžné dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, kód „1“ jedná-li o přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu, kód „2“ se vyplní při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu (viz. dále) kdy tento kód vyplňuje pouze prostřední osoba. Posledním kódem je kód „3“, který se vyplňuje při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, pokud je příjemce povinen daň zaplatit a přiznat. Souhrnné hlášení se podává měsíčně, a plátce ho musí podat do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, za který je podáváno. Souhrnné hlášení lze podat jen elektronicky, buď datovou schránkou, nebo pomocí aplikace EPO provozované daňovou správou. Pokaždé musí být soubor ve formátu XML.

Ustanovení § 102 stanovuje i postup v případě, že plátce, který podal souhrnné hlášení, zjistí, že uvedl chybné údaje. Podle odst. 7 tohoto ustanovení je povinen do 15 dnů od data zjištění chybných údajů podat následné souhrnné hlášení stejným způsobem jako běžné souhrnné hlášení.

#### **4.1.1 Zasílání zboží**

Zasílání zboží je zvláštním druhem dodání zboží do jiného členského státu a je upraveno v ustanovení § 18 zákona o DPH. Jedná se o dodání zboží do jiného členského státu z tuzemska, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu plátcem nebo zmocněnou třetí osobou. pro osoby, pro které takové pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně. Osoby, pro které není pořízení zboží z jiného

členského státu předmětem daně, jsou zejména občané země, právnické osoby, které nebyly zřízeny za účelem podnikání, obce, organizační složky státu atd.<sup>95</sup> Dále se mezi tyto osoby řadí osoby osvobozené od uplatňování daně, které jsou blíže specifikovány v ustanovení § 6 zákona o DPH, jako osoby povinné k dani, které mají sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku a ještě nepřekročily registrační limit k DPH.<sup>96</sup> Za zasílání zboží se ale nepovažuje dodání nových dopravních prostředků, dodání zboží s instalací a montáží, dodání plynu, elektřiny, tepla a chladu.<sup>97</sup>

Při zasílání zboží musíme rozlišovat dva směry zasílání. Jestliže osoba registrovaná k dani v jiném členském státě zasílá zboží do tuzemska osobám, které nejsou povinny v tuzemsku přiznat daň, je místo plnění určeno podle § 8 zákona o DPH. v případě, že celková hodnota zasílaného zboží bez DPH přesáhne v kalendářním roce částku stanovenou členským státem, stává se daný dodavatel plátcem daně v tomto členském státě a místo plnění je ve státě ukončení odesílání nebo přepravy. Tento limit je v České republice stanoven ve výši 1 140 000 Kč za rok. Ale v případě, že hodnota dodávek nepřesáhne tuto hranici, je za místo plnění považován stát, kde přeprava nebo odeslání zboží začala.

Obdobné pravidlo platí i při opačném směru dodání, tj. když český dodavatel zasílá zboží do jiného členského státu. Do limitu stanoveného v příslušném státě dodavatel zdaňuje zboží v ČR a po překročení limitu musí platit daň ve státě, kam je zboží zasíláno a již neplatí daň v ČR. Každá členská země EU má tento limit pro registraci k dani různý, ve všech členských státech EU se však pohybuje v rozmezí od 35 000 EUR do 100 000 EUR. Jestliže je místo plnění této transakce v tuzemsku, je plátce povinen přiznat daň podle § 21 odst. 1 zákona o DPH k datu uskutečnění zdanitelného plnění, tj. k datu převzetí zboží zákazníkem nebo k datu přijetí úplaty.<sup>98</sup>

Zasílání zboží je v daňovém přiznání uváděno na samostatném řádku, a to v sekci II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet DPH, v řádku č. 24 – Zasílání zboží do jiného členského státu.

<sup>95</sup> BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 81

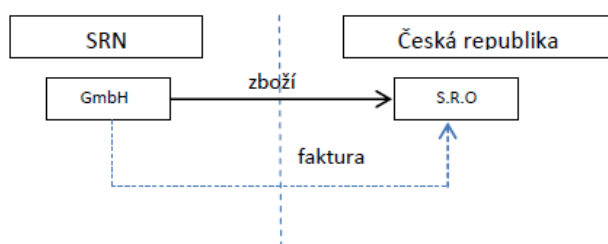
<sup>96</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 60

<sup>97</sup> GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2011, výklad s příklady*. 2011. s. 80

<sup>98</sup> BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 201 - 202

## 4.2 Pořízení zboží z jiného členského státu

Podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona o DPH je pořízení zboží z jiného členského státu chápáno jako nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím, které je pořízeno od osoby registrované k dani v jiném členském státě, a zároveň musí být zboží fyzicky přepraveno nebo odesláno z jiného členského státu do tuzemska, a to osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Pořizovatelem se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu EU. Základní schéma této transakce je znázorněno na následujícím obrázku.



Zdroj: BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 11, přepracováno

**Obr. 5: Pořízení zboží z jiného členského státu**

Základní pravidlo pro určení místa plnění takovéto transakce je obsaženo v § 11 odst. 1 zákona o DPH, kdy místem plnění je z pohledu pořizovatele zboží stát, ve kterém dochází k ukončení přepravy nebo odeslání.<sup>99</sup> Zde je zachycen princip přenesení daňové povinnosti z dodavatele na pořizovatele zboží, kdy pořizovatel zboží je §108 odst. 1 písm. d) zákona o DPH je povinen přiznat a zaplatit daň.

Pro daňové subjekty je důležité si uvědomit, že plátcem DPH se při pořízení zboží z jiného členského státu může stát i neplátce. Plátcem se tak může podle ustanovení § 94 odst. 6 zákona o DPH stát tuzemská osoba povinná k dani, které ovšem zatím nevznikla registrační povinnost z důvodu překročení hranice obratu ve výši 1 mil. Kč. Plátcem se stane osoba povinná k dani při překročení hodnoty pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce vyšší než 326 000 Kč. Tzn., že jakmile pořizovatel zboží z jiného

<sup>99</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 122

členského státu přesáhne tento limit, stává se ze zákona plátcem DPH a je tudíž povinen přiznat a zaplatit daň z již pořízeného zboží, jehož hodnotou překročil uvedenou hranici.<sup>100</sup>

Pro uplatnění výše uvedeného postupu při pořízení zboží z jiného členského státu musí být splněny následující podmínky<sup>101</sup>:

- „*kupující je osoba registrovaná k DPH v České republice;*
- *prodávajícím je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě;*
- *zboží je fyzicky přemístěno z jiného členského státu do České republiky;*
- *nejedná se o vícestranný obchod.*“

Ustanovení § 25 odst. 1 zákona o DPH vymezuje okamžik vzniku daňové povinnosti při pořízení zboží z jiného členského státu. Pravidla uvedená v tomto paragrafu vycházejí z čl. 68 Směrnice, tzn. že by pravidla měla platit v zásadě ve všech členských státech EU. Podle tohoto ustanovení je plátce povinen přiznat daň k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, ale pouze v případě, že do tohoto dne nebyl vystaven daňový doklad. Pro stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění při pořízení zboží se použije ustanovení § 21 odst. 3 písm. a) v souladu s § 13 odst. 1, kdy se za okamžik pořízení považuje okamžik, kdy pořizovatel nabyt právo nakládat se zbožím jako vlastník.<sup>102</sup> Pokud odběratel nemá do požadovaného dne daňový doklad, aby mohl daň odvést, je potřeba, aby cenu pro vyměření daňové povinnosti stanovil z dostupné dokumentace, tj. zejména ze smluvní dokumentace, objednávky nebo ceníku dodavatele. Po obdržení správného daňového dokladu, kde výsledná cena je odlišná, je plátce daně povinen provést opravu základu daně podle § 42 a § 43.

Plátce daně, tj. kupující, je povinen si vypočítat ze základu daně daň ve správné výši a tu pak uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla daňová povinnost. Toto plnění se objeví konkrétně v oddílu I. Zdanitelná plnění, na řádce č. 3 v případě základní sazby DPH a v řádce č. 4 v případě snížené sazby DPH.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 676

<sup>101</sup> Vyjmenované body byly převzaty z knihy BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 12

<sup>102</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 197 - 199

<sup>103</sup> BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 14



Protože cena zboží je převážně uváděna v cizí měně, je plátce povinen podle § 4 odst. 4 zákona o DPH přepočítat tuto cenu na Kč. v souladu s tímto ustanovením se pro přepočet použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň.

Plátci vzniká také s pořízením zboží z jiného členského státu nárok na odpočet daně. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet jsou stanoveny v § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. První podmínkou je, že plátce musí přiznat daň na výstupu, druhou pak, že plátce musí mít daňový doklad k pořízení zboží. v případě, že plátce nemá platný daňový doklad, lze nárok prokázat i jiným způsobem.<sup>104</sup> Výše daně při nároku na odpočet je stejná, popř. krácená koeficientem, jako daň vypočtená na výstupu. Tento nárok na odpočet je v daňovém přiznání uveden v sekci IV. Nárok na odpočet DPH, v řádku 43 nebo 44 v závislosti na daňové sazbě.

Plátce při tomto plnění tedy provede tzv. reverse charge („obrácené zdanění“). Jedná se o daňový mechanismus používaný právě při obchodních transakcích v mezinárodním styku, kdy zboží a služby nejsou zdaňovány dodavatelem či poskytovatelem, ale jsou zdaňovány odběratelem nebo pořizovatelem. Tento postup má odběrateli či příjemci zjednodušit a ulehčit zdanění služby a zboží ve svém státě bez komplikovaného uplatnění nároku na odpočet daně v jiném státě, popř. nutnou registraci k DPH v tomto státě.<sup>105</sup>

V některých případech může být pořízení zboží z jiného členského státu osvobozeno od daně, a tudíž pořizovatel není povinen přiznat a zaplatit daň v tuzemsku a zároveň mu ani nevzniká nárok na odpočet DPH. Tato skutečnost je upravena v § 65 zákona o DPH. k osvobozenému plnění dochází při pořízení zboží osvobozeného od daně, jehož dodání v rámci tuzemska je v každém případě osvobozeno od daně. Jedná se např. o dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání, mateřského mléka atd.<sup>106</sup>

---

<sup>104</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 476,480

<sup>105</sup> TOMANOVÁ, V., Finance.cz. „Reverse charge“ – hojně využívaný daňový mechanismus [online]. [cit. 2011-12-23]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/298968--reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>

<sup>106</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 424 - 425

## 4.3 INTRASTAT

Intrastat je systém, pomocí kterého se statisticky sleduje pohyb zboží mezi členskými státy Evropské unie. Pro sledování pohybu zboží mezi členskými zeměmi a třetími zeměmi je používán jiný systém, který je nazýván Extrastat. Oba systémy jsou řízeny orgánem Komise Evropského společenství Eurostat.

Intrastat je upraven několika dokumenty o statistice, jedná se o vydaná nařízení evropských orgánů. Nejdůležitějším dokumentem je Nařízení Rady (ES) č. 322/97, o statistice Společenství, jehož základem pak bylo vydáno Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004, o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a zrušení Nařízení Rady (ES) č. 3330/91. Prováděcím dokumentem je Nařízení Komise (ES) č. 1982/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení Nařízení Komise ((ES) č. 1901/2000 a (EHS) č. 3590/92. v roce 2005 pak bylo vydáno nařízení zjednodušující vykazování údajů v Intrastatu, tímto dokumentem je Nařízení Komise (ES) č. 1915/2005, kterým se mění Nařízení (ES) č. 982/2004, pokud jde o zjednodušení zaznamenávání množství a údajů o zvláštních pohybech zboží, platné od 1. 1. 2006.

V České republice je Intrastat upraven vyhláškou č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství, která je platná od 1. 7. 2005. Tato vyhláška stanovuje obsah a náležitosti dokladu pro statistické účely a rozsah údajů pro statistiku. Povinnost pro subjekt podat hlášení o pohybu zboží vyplývá z celního zákona.<sup>107</sup>

Povinnost vykazovat údaje formou hlášení do systému Intrastat má daňový subjekt od té chvíle, kdy zboží pořízené nebo dodané z jiného členského státu překročí celkovou hodnotu 8 000 000 Kč. Přesněji řečeno se jedná o kumulovanou hodnotu odeslaného nebo pořízeného zboží za kalendářní rok bez DPH. Intrastat se podává místně příslušnému celnímu úřadu každý kalendářní měsíc, nejpozději 12. pracovní den v měsíci. Od ledna

---

<sup>107</sup> GALOČÍK, S.; JELÍNEK, J. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2009. s. 6.

roku 2011 lze Inrastat podat pouze elektronicky prostřednictvím aplikací Instatonline a IDES-CZ nebo přes Portál veřejné správy.

#### **4.4 Třístranné obchody**

V rámci intrakomunitárních dodávek probíhá značné množství obchodních transakcí formou tzv. vícestranných obchodů. Takovýchto transakcí se účastní tři a více obchodních partnerů. Zjednodušené postupy pro dodání zboží formou třístranného obchodu byly zavedeny z toho důvodu, aby se předešlo registracím k DPH při překročení limitu při dodání zboží do jiného členského státu, které zároveň zvyšovaly administrativní zatížení správců daně. Podstatou ustanovení tohoto postupu je pak osvobození pořizovatele od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného odběratele a přenesení této daňové povinnosti na konečného zákazníka.

Pojem třístranný obchod byl do zákona o DPH zapracován po vstupu ČR do EU. Z pohledu ustanovení § 17 zákona o DPH se třístranných obchodem rozumí obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani, každá v jiném členském státě EU. Předmětem tohoto obchodu je dodání stejného zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je odesláno nebo přepraveno prodávajícím, prostřední osobou nebo zmocněnou třetí osobou z členského státu prodávajícího přímo do členského státu kupujícího, tj. konečného zákazníka.

Ustanovení § 17 odst. 2 a 3 zákona o DPH vymezuje charakteristiky jednotlivých aktérů třístranného obchodu.

*„Prodávajícím je osoba registrovaná k dani v členském státě, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno přímo ke kupujícímu do členského státu, ve které je ukončení odeslání nebo přepravy zboží.“*

*„Kupujícím je osoba registrovaná k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, a která kupuje zboží od prostřední osoby.“*

*„Prostřední osobou se pro účely tohoto zákona rozumí osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, než ve kterém je registrován k dani prodávající a kupující, která*

*pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto členském státě.“*

Z hlediska správného vykázání DPH je nutné rozlišit situace, kdy česká osoba v třístranném obchodu vystupuje jako konečný zákazník a kdy jako prostřední osoba.

Při detailnějším zkoumání principu třístranného obchodu zjistíme, že se tato operace skládá ze dvou plnění. Prvním plněním je pořízení zboží z jiného členského státu a druhým je dodání zboží do jiného členského státu.

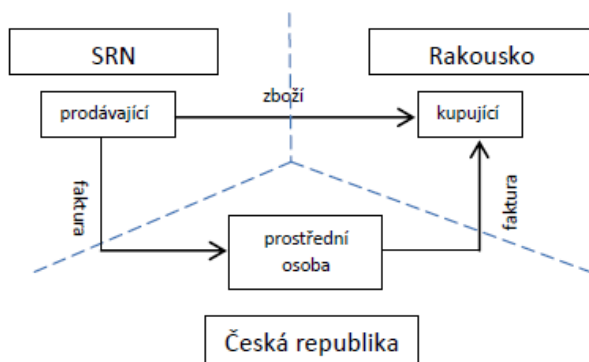
Místo plnění se stanoví podle ustanovení § 11 odst. 4 zákona o DPH jako místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli, v tomto případě prostřední osobě. Tento postup je ale aplikovatelný pouze tehdy, pořizuje-li prostřední osoba zboží za účelem další dodání do jiného členského státu do členského státu ukončení přepravy nebo odeslání a kupující přizná a zaplatí daň, jakoby zboží kupovat sám přímo od prodávajícího. s pořízením zboží z jiného členského státu vzniká povinnost plátců podat souhrnné hlášení, v tomto případě bude hlášení podávat jen prostřední osoba, které zboží fakticky přemístila. v případě, že česká osoba je v pozici prodávajícího, musí při určení místa plnění postupovat podle § 7 zákona o DPH, tzn. že místo plnění bude určeno jako při dodání zboží do jiného členského státu. Je-li česká osoba v pozici kupujícího místem plnění je ČR.

Za standardních podmínek stanovených pro obchodní transakci pořízení zboží z jiného členského státu by byla osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba prostřední. Český zákon o DPH ale umožňuje pořízení zboží z jiného členského státu, které je součástí cyklu třístranného obchodu, osvobodit od daně za předpokladu, že budou splněny následující podmínky ustanoveny v § 17 odst. 6:

- pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani, ale je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě;
- pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou za účelem následného dodání zboží v tuzemsku;

- zboží pořízené prostřední osobou je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do tuzemska a je určeno pro kupujícího, pro kterého prostřední osoba uskutečňuje následné dodání zboží;
- kupující je plátce nebo osoba identifikovaná k dani;
- kupující je povinen přiznat a zaplatit daň podle § 108 u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

Prostřední osobě tedy z pohledu české DPH v rámci třístranného obchodu nevzniká žádná daňová povinnost, ta je totiž přesunuta na kupujícího. Prostřední osoba má pouze určité povinnosti, které vyplývají z českého zákona. Tato osoba je povinna nahlásit své DIČ prodávajícímu, a pak své DIČ uvést na daňovém dokladu pro kupujícího. Dále musí na daňový doklad pro kupujícího uvést sdělení, že se jedná o třístranný obchod. Přestože je toto plnění osvobozeno, musí být vykázáno v daňovém přiznání. Pořízení a dodání zboží v rámci třístranného obchodu bude zobrazeno v daňovém přiznání na řádcích 30 a 31 – Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou, kdy do řádku 30 uvede částku za pořízení zboží a na řádku 31 na dodání zboží.

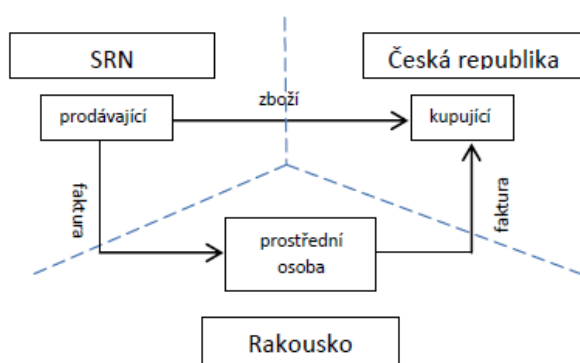


Zdroj: BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 174, přepracováno

**Obr. 6: Třístranný obchod – ČR v roli prostřední osoby**

Prostřední osoba je dále povinna zároveň s přiznáním k DPH, podat i souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty. Vyplňují se stejné údaje jako v případě dodání zboží do jiného členského státu, pouze kód plnění bude „2“ a celková částka uvedena v hlášení musí být shodná s částkou uvedenou na přiznání na řádku 30.

V situaci, kdy česká osoba je konečným zákazníkem, je povinna oznámit dodavateli, tj. prostřední osobě, své DIČ a pak přiznat a zaplatit daň způsobem samovyměření DPH (tj. výše zmiňovaný princip „reverse charge“) na základě daňového dokladu přijatého od prostřední osoby. Povinnost přiznat a zaplatit daň vyplývá z ustanovení § 25 zákona o DPH a nárok na odpočet daně si může kupující uplatnit podle ustanovení § 72 téhož zákona. Základem daně je částka, kterou má prostřední osoba obdržet od kupujícího jako úplatu za dodané zboží. Součástí základu daně mohou být i vedlejší výdaje, jako náklady na přepravu, balení nebo pojištění. Kupující je povinen pak toto plnění zahrnout do svého daňového přiznání a to do řádků 3 a 4 pro přiznání daně a 43, 44 pro nárok na odpočet.



Zdroj: BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 174, přepracováno

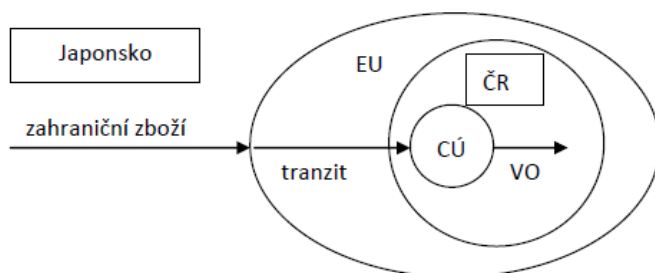
**Obr. 7: Třístranný obchod – ČR v roli konečného zákazníka**

Výše zmíněný princip třístranného obchodu odráží ustanovení tohoto plnění v českém zákoně. Hlavní princip třístranného obchodu je stejný ve všech členských státech EU vychází ze Šesté směrnice. Vnitrostátní legislativa jednotlivých členských států se může v určitých detailech trochu lišit, proto je nutné, aby si aktéři zjistili podmínky v jednotlivých členských státech pro předejití případných komplikací.

## 4.5 Dovoz zboží

Se vstupem ČR do EU se dovozem zboží rozumí pouze vstup zboží z třetích zemí na území ES. Tato definice je uvedena v zákoně o DPH ustanoven v § 20 odst. 1. Za třetí země se nepovažují jen země z území mimo EU, ale také země uvedené v § 3 odst. 2 a 3 zákona

o DPH (viz. kapitola 2.4.). České DPH podléhá takový dovoz zboží, který má místo plnění v ČR.



Zdroj: BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 66, přepracováno

#### **Obr. 8: Dovozy zboží z třetí země do ČR**

Většina zahraničního zboží dovezeného do ČR je dopravena přes území jiných členských států, což je dáno zejména polohou ČR, kdy nemáme žádný přístav, ani hranice s třetí zemí. Jediný způsob, jak dovoz zboží může být přímo předmětem české DPH je dovoz zboží leteckou dopravou, kdy bude zboží propuštěno do celního režimu na pražském letišti Ruzyně.

Místem plnění při dovozu zboží je podle ustanovení § 12 odst. 1 zákona o DPH členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území ES. v případě pozemní přepravy je tedy tento paragraf neaplikovatelný, zboží musí být zboží dopraveno na území ČR přes území jiného členského státu. Tato problematika je pak zachycena v odst. 2 téhož paragrafu, který říká „pokud má však zboží při vstupu na území ES postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření“. Přestože to přímo nevyplývá z tohoto odstavce, na dovážené zboží se musí nejen přestat vztahovat celní opatření, ale zároveň musí být zboží propuštěno do celního režimu, kdy vzniká dovozci povinnost uhradit clo.<sup>108</sup>

<sup>108</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 127

Osobou povinnou odvést a zaplatit daň při dovozu zboží je ta osoba, jejíž zboží je propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká celní dluh. Pro účely zákona o DPH se za tuto osobu považuje osoba oprávněna provést celní prohlášení podle článku 64 odst. 1, celního kodexu.<sup>109</sup>

Okamžik vzniku daňové povinnosti je také navázán na celní předpisy, tj. na okamžik vzniku celního dluhu při dovozu zboží. Daňová povinnost vzniká<sup>110</sup>:

- propuštěním zboží do celního režimu volný oběh;
- propuštěním zboží do celního režimu aktivní zušlechtovací styk v systému navrácení;
- propuštěním zboží do celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla;
- nezákonným dovozem zboží;
- spotřebou nebo požitím zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu za jiných podmínek, než které jsou stanoveny celními předpisy;
- porušením podmínek vyplývajících z dočasně uskladněného zboží;
- porušením podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené zboží propuštěno, nebo
- odnětím zboží celnímu dohledu.

Výše uvedené případy lze rozdělit do dvou kategorií. První skupinou by byly „řádné“ případy, kdy při dovozu zboží nejsou porušeny celní předpisy, a zboží je propuštěno do jednoho z uvedených celních předpisů. Bylo by zboží propuštěno do jiného celního režimu, nevzniká dovozci povinnost přiznat daň. Do druhé kategorie by se daly zahrnout případy, kdy při „nezákonném“ dovozu zboží vzniká povinnost přiznat daň.<sup>111</sup>

Daňovou povinnost plní sám dovozce, který si musí vypočítat daň při dovozu. Pro výpočet daně je potřeba, aby nejdříve stanovil základ daně. Základ daně může být součtem několika hodnot, mezi tyto hodnoty patří<sup>112</sup>:

---

<sup>109</sup> BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 67

<sup>110</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 189 - 190

<sup>111</sup> DRÁBOVÁ, Milena aj. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 2011. s. 190

<sup>112</sup> Body byly převzaty z BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 68 - 69



- celní hodnoty dováženého zboží;
- vyměřené clo;
- další poplatky splatné z důvodu dovozu zboží, jestli nejsou součástí celní hodnoty;
- vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení na území Evropského společenství, pokud je toto místo při uskutečnění zdanitelného plnění známo, pokud již nejsou zahrnuty do základu daně jako součást celní hodnoty nebo výše uvedených poplatků,
- spotřební daň u vybraných výrobků, kterou nejsou při dovozu uvedeny do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Při výpočtu základu daně je nutno si ještě zjistit, jestli do celní hodnoty zboží (tj. částka uvedená na faktuře), nejsou již zahrnuty náklady na dopravu. Proto je nutné si hlídat za jakých dodacích podmínkách je zboží dodáno.

Daňovou povinnost uvede plátce daně ve svém daňovém přiznání na řádku 7 v případě základní sazby DPH nebo řádku 8 pro sníženou sazbu.

Obecná úprava **nároku na odpočet** v § 72 zákona o DPH říká, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které provádí v rámci svých ekonomických činností. Další podmínkou vyplývající z tohoto paragrafu je, že nárok na odpočet vzniká plátcovi okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

Nárok na odpočet daně u dovozu s místem plnění v ČR, lze uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, kdy došlo k přiznání daně. Plátce prokazuje nárok na odpočet daňovým dokladem.

Daňovým dokladem u dovozu je písemné rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla daňová povinnost, tj. jednotný správní doklad (dále „JSD“), jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním orgánem, pokud je daň zaplácena.<sup>113</sup> u dovozu tedy hraje úlohu daňového dokladu rozhodnutí celních orgánů, ne faktur jako u ostatních

---

<sup>113</sup> ustanovení § 30 zákon o DPH

plnění. Faktura u tohoto plnění je důležitá zejména pro zjištění základu daně, ale nelze ji považovat za daňový doklad.

Nárok na odpočet daně pak plátce uvede v daňovém přiznání na řádku 44 u základní sazby a 45 u sazby snížené.

Jiné povinnosti mohou plátcí vzniknout, je-li zboží propuštěno do celního režimu, kdy vzniká celní dluh v jiném členském státě a následně přepraveno do ČR už v tomto celním režimu. Místo plnění se v tomto případě nachází mimo tuzemsko, to znamená, že plátce není povinen přiznat českou DPH z titulu dovozu zboží. Avšak následná přeprava je již předmětem české DPH, protože místo ukončení dopravy nebo přepravy je v ČR. Proto je přeprava toho zboží v souladu s § 16 odst. 5 zákona o DPH považována za pořízení zboží z jiného členského státu.

V určitých případech mohou být některé dovozy osvobozeny od daně. Tyto dovozy jsou vyjmenovány v § 71 zákona o DPH a jedná se například o:

- dovoz zásilek zboží nepatrné hodnoty (max. 22 eur);
- dovoz drobných zásilek zboží neobchodní povahy;
- dovoz léčivých látek, léčivých přípravků, laboratorních zvířat, biologických nebo chemických látek;
- dovoz zboží určenému k charitativním nebo dobročinným subjektům;
- dovoz zboží k podpoře obchodní činností jako jsou vzorky, tiskoviny a reklamní materiál;
- dovoz zboží v rámci mezinárodních vztahů, tj. čestné vyznamenání nebo ceny, dary obdržené v rámci mezinárodních vztahů a zboží určené k užívání hlavou státu;
- a jiné.

V situaci, kdy celní úřad následnou kontrolou zjistí, že plátce daně, který zboží dovezl a následně propustil do celního režimu, špatně vypočetl celní hodnotu a v důsledku toho byla i špatně vypočtena i samotná DPH z dováženého zboží, vyměří plátcí dodatečně daň spolu se clem. Daňovým dokladem je v této situaci rozhodnutí celního úřadu o vyměření

daně. Nárok na odpočet u tohoto dodatečného výměru má plátce pouze tehdy, byla-li daň zaplacená a pak zahrne do svého daňového přiznání na řádcích 42 nebo 43.<sup>114</sup>

#### **4.5.1 e-Dovoz**

V souladu s realizací strategie EU v oblasti elektronizace celního řízení e-Customs byl zahájen projekt elektronického řízení v dovozu nazvaný e-Dovoz. Jedná se především o změnu postupů celního řízení, které by mělo být jasnější a jednodušší. Tento projekt obsahuje dvě části, první z nich souvisí se vstupem zboží na území ES a je označována jako ICS (Import Control System). Druhá část je pak nazývána AIS (Automated Import System) a zaměřuje se na operace související s podáním celního prohlášení. Testování aplikace e-Dovoz probíhá na území ČR již od roku 2009, ale k jeho uvedení do provozu došlo k 1. 11. 2010. v současné době není e-Dovoz v ČR kompletní. Podle informací uvedených na stránkách Celní správy ČR z důvodu nedostatku finančních prostředků budou práce na rozvoji systému e-Dovozu realizovány v omezeném rozsahu a změny budou prováděny čtvrtletně.

Tento projekt je založen na elektronické komunikaci subjekty (deklaranty), Celní správou ČR a členskými státy projektu. Postupy v e-Dovozu jsou navrženy v návaznosti na povinnost příslušné osoby předkládat data o zboží v elektronické podobě před vstupem zboží na území Společenství.

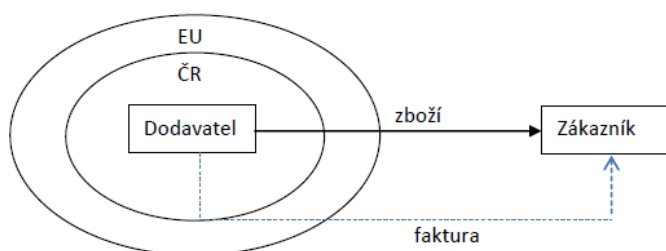
Za přípravu zavedení e-Dovozu lze považovat opatření Celní správy ČR, kterým zavádí od 1. 1. 2011 pouze elektronickou komunikaci s celním úřadem, jen obchodní faktury, faktury za dopravu, dodací list, doklad o původu zboží, atd. se zatím předkládají Celnímu úřadu v písemné podobě. Deklarant musí být zaregistrován u celní správy v ČR k elektronické komunikaci.

---

<sup>114</sup> BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 83 - 84

## 4.6 Vývoz zboží

Vývozem zboží se pro účely zákona o DPH rozumí podle ustanovení § 66 odst. 1 výstup zboží z území ES do třetích zemí. Vývoz je uskutečněn tehdy, je-li zboží propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo je propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území ES. Zároveň musí dojít ke skutečnému fyzickému opuštění zboží celního území. Za vývoz lze také považovat umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.



Zdroj: BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 156, přepracováno

**Obr. 9: Vývoz zboží z ČR do třetí země**

Vývoz lze chápat jako klasické dodání zboží spojené s přepravou či dopravou, tudíž se jedná o zdanitelné plnění s místem plnění tam, kde přeprava nebo doprava započala. Pokud tedy přeprava nebo doprava při vývozu započala v ČR, pak je takovýto vývoz předmětem české DPH. Vývoz je z pohledu české DPH osvobozen, a proto musí plátce ověřit, zda jsou splněny všechny podmínky pro jeho osvobození.

Základní podmínkou pro uplatnění osvobození od daně je propuštění zboží do celního režimu vývoz a zároveň fyzický transport zboží mimo území ES, který je nutno prokázat vývozním dokumentem. Dále pak doprava nebo přeprava musí být zajištěna buď dodavatelem nebo jím zmocněnou třetí osobou, nebo odběratelem nebo jím zmocněnou třetí osobou, za předpokladu, že odběratel nemá v tuzemsku místo podnikání nebo místo pobytu, sídlo, ani provozovnu. Výjimkou, kdy vývoz zboží není osvobozen od daně, je

tehdy, přepravuje-li kupující zboží za účelem vybavení nebo zásobení rekreační lodi nebo letadel popř. jiného dopravního prostředku pro soukromé použití.<sup>115</sup>

Jestliže jsou tedy splněny podmínky pro osvobození, plátce daň z tohoto plnění neodvádí. v případě, že by podmínky splněny nebyly, jednalo by se o klasické zdanitelné plnění, tj. musely by být uplatněny standardní postupy a osobou povinnou přiznat a zaplatit daň by byl dodavatel zboží, který je registrovaný v ČR.<sup>116</sup>

I přes osvobození vývozu má dodavatel povinnost zahrnout toto plnění do daňového přiznání. v přiznání k DPH je toto osvobozené plnění uvedeno v řádku 22 – Vývoz zboží. Pro tyto účely se dnem uskutečnění plnění považuje podle § 66 odst. 3 zákona o DPH den výstupu z území Společenství potvrzený celním orgánem. Daňový subjekt má povinnost prokázat vývoz daňovým dokladem, za který se považuje podle § 30 odst. 4 zákona o DPH celní rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země. Celní prohlášení je možno prokázat i elektronicky, a to za podmínky, že s tímto postupem bude souhlasit příslušný celní orgán.

#### **4.6.1 e-vývoz**

E-Vývoz (neboli automatizovaný Systém kontroly vývozu zboží – ECS) byl zaváděn ve členských státech v průběhu roku 2007. Jedná se o projekt elektronizace celního řízení e-Customs, který má snižovat náklady na administrativu a zjednodušit průběh celního řízení. Tento projekt je založen na elektronické komunikaci mezi subjekty (deklaranty), Celní správou ČR a zeměmi projektu. Tento systém by se měl následně přeměnit ve vývojově vyšší systém, kterým je Automatizovaný systém vývozu (AES).<sup>117</sup>

Systém je ustanoven v Celním kodexu Společenství, který byl novelizován Nařízením Komise (ES) č. 1875/2006.

---

<sup>115</sup> ustanovení § 66 odst. 2 zákon o DPH

<sup>116</sup> BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek*. 2010. s. 156

<sup>117</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo*. 2007. s. 152

System umožňuje vývozcům podat celní prohlášení na propuštění zboží do režimu vývozu elektronicky. Po jeho podání a přijetí celním úřadem může vývozce na stránkách Celní správy ČR<sup>118</sup> sledovat celý proces vývozu.

Pro účely DPH a osvobození vývozu se namísto JSD při vývozu se důkazním prostředkem stává sdělení vývozního celního úřadu, zaslaného elektronickou cestou po opuštění zboží ES nebo vývozní doprovodný doklad (dále jen „VDD“). Tento doklad je předán stejně jako předtím JSD přepravci a doprovází zásilku.

## **4.7 Mezinárodní přeprava zboží a dodací podmínky INCOTERMS**

### **4.7.1 Mezinárodní letecká a silniční přeprava**

Společně s významem obchodu s otevřením hranic na území EU začal růst i význam dopravy. Mezi nejrozšířenější dopravu patří pravděpodobně doprava silniční. Protože se začalo převážet zboží i přes území více států, byla potřeba nastavit nějaká pravidla, která by sjednotila podmínky silniční opravy v jednotlivých členských státech EU. Mezinárodní silniční nákladní přeprava je prováděna na základě národně uzavřené Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (dále „Úmluva CRM“). Tato Úmluva CRM je publikována v českém právu jako vyhláška Ministerstva zahraničních věcí č. 11/1975 Sb. a byla sjednaná Organizací spojených národů, dne 1. března 1973, ale vešla v platnost až 12. dubna 1994.<sup>119</sup>

Úmluva CRM se vztahuje na každou smlouvu o přepravě zásilky za úplaty silničním vozidlem, jestliže místo převzetí zásilky a místo jejího dodání, je podle smlouvy, ve dvou různých státech, z nichž alespoň jeden se smluvním státem Úmluvy CRM.<sup>120</sup> Dokladem o uzavření smlouvy o přepravě je nákladní list (viz. příloha D). Nákladní list se vyhotovuje

---

<sup>118</sup> [www.celnisprava.cz](http://www.celnisprava.cz)

<sup>119</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s. 98

<sup>120</sup> vyhláška č. 11/1975 Sb. článek 1 odstavec 1

v 5 výtiscích, z nichž první tři barevně odlišené adresně určují, komu jednotlivé tyto díly náleží, a zbylé dva díly v černé barvě nejsou konkrétně určeny, komu patří.<sup>121</sup>

Dalším hojně rozšířeným způsobem přepravy zboží je letecká nákladní přeprava, ta se provádí buď jako doplňková přeprava nákladů zboží na pravidelných letech spolu s cestujícími, nebo jako pravidelná nákladní doprava nákladními letadly nebo prováděná nepravidelně, na objednávku. Přeprava leteckou dopravou se uskutečňuje na základě uzavřené smlouvy o přepravě. Za doklad o uzavření smlouvy o přepravě považujeme nákladní letecký list „Air Waybill“ (viz. příloha E), který současně slouží k potvrzení o převzetí zboží k letecké dopravě.<sup>122</sup> Vystavuje se celkem ve 14 výtiscích.

#### **4.7.2 Dodací podmínky INCOTERMS 2010**

INCOTERMS jsou celosvětově užívané dodací podmínky, které slouží ke zjednodušení uzavírání jednotlivých mezinárodních kupních smluv. Nejsou však zakotveny v žádné mezinárodní úmluvě, zákoně ani vyhlášce. Primárním cílem těchto podmínek je poskytnout jistotu obou obchodním stranám při mezinárodní transakci, která spočívá ve stejném výkladu těchto položek uvedených v kupní smlouvě. Díky INCOTERMS je také možnost zjednodušit postupy, které jsou ukládány daňovými předpisy.

Problematika dodacích podmínek je problematikou široce související s celnictvím. Tyto podmínky jsou totiž údajem, který je používán v rámci celního řízení v JSD. Mají vliv zejména na výši základu daně pro výpočet cla, tudíž mají vliv i na výši cla. Zároveň mají podobný vliv i u dovozu zboží na základ daně pro výpočet DPH.<sup>123</sup>

Tyto podmínky byly vydány Mezinárodní obchodní komorou v Paříži, a jsou upravovány každých 10 let. Od 1. ledna 2011 nově vešly v platnost INCOTERMS 2010, které nahradily INCOTERMS 2000. INCOTERMS 2000 obsahovaly původně 13 charakterizovaných dodacích podmínek, od roku 2011 je jich pak pouze 11, kdy 9 jich zůstalo beze změn, 4 byly zrušeny a nahrazeny dvěma novými podmínkami. Zrušeny byly

---

<sup>121</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s. 98

<sup>122</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s. 99

<sup>123</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s. 304 - 306

dodací podmínky DAF, DES, DEQ a DDU. Novými podmínkami je pak DAP, kterým byla nahrazena DDU, a DAT, která nahrazuje zbylé tři zrušené podmínky.

Otázkou stanovení dodacích podmínek je důležité se zabývat při přípravě obchodní transakce. Je potřeba, aby si kupující a prodávající ujasnili, jaké povinnosti, náklady a rizika ve společném obchodě každý z nich převezme.<sup>124</sup>

V následujících odstavcích si vysvětlíme ve zkratce obsah jednotlivých doložek. Doložky se rozdělují podle místa předání zboží a rozložení povinností, nákladů, odpovědnosti mezi prodávajícího a kupujícího. Podle tohoto hlediska se rozdělují doložky do čtyř skupin, podle začínajícího písmene – E, F, C, D.

Dodací doložka **EXW** (Ex Works) představuje nejmenší zátěž pro prodávajícího, protože jeho povinností je jen dát zboží k dispozici kupujícímu v dohodnutém místě, kterým bývá zejména závod prodávajícího. Proávající je povinen naložit zboží do dopravního prostředku, který je zajištěn kupujícím.

Do skupiny F patří doložky, u kterých hlavní přepravné nehradí prodávající a zároveň není zodpovědný za sjednání přepravní smlouvy. Doložka **FCA** (Free Carrier) stanovuje, že prodávající splní své povinnosti dodáním celně odbaveného zboží pro vývoz dopravci, který je najat kupujícím, na domluveném místě. Doložka **FAS** (Free Alongside Ship) definuje povinnost prodávajícího jako dodání zboží k boku lodi v ujednaném přístavu nakládky. v případě vývozu zodpovídá prodávající za celní odbavení a veškeré formality spojené s přepravou. Nakupujícího přechází povinnosti od okamžiku dodání k boku lodi. Další doložkou je **FOB** (Free on Board) a ta stanovuje, že prodávající splní své povinnosti v okamžiku přechodu zboží přes zábradlí lodi v přístavu nakládky. Na kupujícím je výběr lodi a platba přepravného.

Skupina C je jiná než ostatní skupiny, jelikož u všech doložek je rozdílné místo přechodu nákladu s místem přechodu rizika ztráty nebo poškození z prodávajícího na kupujícího. u doložky **CFR** (Cost and Freight) přechází rizika z prodávajícího na kupujícího v přístavu

---

<sup>124</sup> MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo.* 2007. s. 309



nakládky dodáním zboží přes zábradlí lodi. Další doložka **CIF** (Cost, Insurance and Freight) je podobná doložce CFR, ale u této doložky je prodávající navíc povinen obstarat na vlastní náklady pojištění na přepravu zboží. Doložka **CPT** (Carriage Paid To) představuje povinnost prodávajícího vybrat dopravce a uhradit veškeré výlohy spojené s dopravou zboží až do místa určení. Rizika ale přecházejí na kupujícího už v době, kdy se zboží předá prvnímu dopravci. **CIP** (Carriage and Insurance Paid To) je podobná doložce CPT, liší se pouze tím, že povinností prodávajícího je obstarat a uhradit pojištění.<sup>125</sup>

Poslední skupinou je skupina D, ve které nastalo se zavedením INCOTERMS 2010 nejvíce změn. v současné době jsou v této skupině tři doložky. První z nich **DAT** (Delivered at Terminal), kde prodávající nese náklady, rizika a odpovědnost až do místa vyložení a dále je povinen odbavit zboží pro vývoz. Další doložka je **DAP** (delivered at place), která stanovuje, že prodávající nese náklady, rizika i odpovědnost až do té doby, dokud není zboží předáno k dispozici kupujícímu v místě určení. Také u této doložky je povinen odbavit zboží pro vývoz. Jediná doložka, která byla v této skupině zachována je **DDP** (Delivered Duty Paid). Jedná se o nejdelší dodací paritu, kde prodávající nese výlohy, rizika a odpovědnost až do stanoveného místa v zemi dovozu. Prodávající zajišťuje celní odbavení a také ho hradí.<sup>126</sup>

Pro zpřehlednění dodacích doložek si je uvedeme ještě v tabulce.

**Tab. 2: Dodací doložky INCOTERMS 2010**

<b>Dodací podmínka</b>	<b>Definice</b>
<b>E</b>	Zboží odesláno kupujícím přímo ze závodu kupujícího, kupující za něj dále nezodpovídá
EXW	Ze závodu (ujednaní místo)
<b>F</b>	Prodávající dodává zboží přepravci, který byl vybrán kupujícím
FCA	Vyplaceně dopravci (ujednané místo)
FAS	Vyplaceně k boku lodi (ujednaný přístav nalodění)

<sup>125</sup> International Chamber of Commerce Czech republic. Dodací doložky INCOTERMS 2000 [online]. [cit. 2011-12-28]. Dostupné z: [www.icc-cr.cz/Home/doprava-a-logistika/incoterms-2000](http://www.icc-cr.cz/Home/doprava-a-logistika/incoterms-2000)

<sup>126</sup> FOJTÍK, L. eLAW.cz. Nové znění INCOTERMS 2010 [online]. [cit. 2011-12-28]. Dostupné z: [www.elaw.cz/cs/novinky/411-nove-zneni-incoterms-2010.html](http://www.elaw.cz/cs/novinky/411-nove-zneni-incoterms-2010.html)

FOB	Vyplaceně loď (jednaný přístav nalodění)
<b>C</b>	Hlavní přeprava na prodávajícím, riziko přechází při předání zboží k přepravě na kupujícího
CFR	Náklady a přepravné (ujednaný přístav určení)
CIF	Náklady, pojištění, přepravné (ujednaný přístav určení)
CPT	Přeprava placena do (ujednané místo určení)
CIP	Přeprava a pojištění placeny do (ujednané místo určení)
<b>D</b>	Prodávající je zodpovědný za příchod zboží do ujednaného místa určení nebo bodu na hranici
DAT	S dodáním do terminálu (přístavní terminál nebo místo určení)
DAP	S dodáním do určitého místa (ujednané místo určení)
DDP	S dodáním clo placeno (ujednané místo určení)

# 5. Praktická aplikace postupů obchodních transakcí v mezinárodním styku

## 5.1 Obecné informace

Postupy zmíněných obchodních transakcí se zdají býti velmi složitými a komplikovanými, protože je ustanovuje mnoho zákonů a nařízeních, jak vnitrostátních, tak unijních. Proto považujeme za vhodné si tyto transakce z daňového a celního hlediska uvést do praxe, což by mohlo čtenáře přesvědčit v tom, že postupy u těchto obchodních transakcí není až tak komplikovaný, jak se zdá.

Pro tuto praktickou část jsme vybrali firmu, která se zabývá výrobou bankomatů, jejich opravou a dodáváním jednotlivých dílů. Vedení společnosti si nepřálo zveřejnit jméno firmy v této diplomové práci, proto ji budeme nazývat například „ATM s.r.o.“. Jedná se o společnost, která je na českém trhu již od roku 2005 a jejíž mateřská společnost sídlí ve Velké Británii. Hlavní činností podle výpisu ze živnostenského rejstříku je velkoobchod, specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím a výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení.

Společnost dodává zboží jak do členských států EU, tak i mimo ni, a zároveň pořizuje např. součástky na bankomaty z jiných členských států EU, popř. je dováží z třetích zemí. Pro aplikaci postupů při těchto obchodních transakcích použijeme postupy, které provádí tato společnost.

Společnost nemá ve svém majetku žádné dopravní prostředky vhodné na přepravu zboží, proto je nucena si na prevoz dodávek zboží najímat různé přepravce a dopravní společnosti.

Pro každou transakci byla vybrána jedna země, s kterou společnost obchoduje nejvíce.

Uvedené postupy se vztahují k transakcím uskutečněných v roce 2011, proto jsou tyto postupy zcela aktuální.

Částky, které jsou uvedeny pro jednotlivé příklady, jsou přepočtené koeficientem, jelikož si firma nepřála uvést přesná čísla.

## **5.2 Pořízení zboží z jiného členského státu v praxi**

Společnost ATM s.r.o. (dále „kupující“) si objednala dne 24. května 2011 monitor a plastové součásti pro platební terminály, potřebné pro opravu zařízení, od své mateřské společnosti ve Velké Británii ATM Ltd. (dále „prodávající“). Hodnota zboží byla stanovena na 532 euro (dále jen „EUR“). Přeprava byla zajištěna speditérskou společností a mezi dodavatelem a odběratelem byla domluvena dodací podmínka podle INCOTERMS 2010, a to EXW. To znamená, že zboží je odvezeno kupujícím přímo ze závodu prodávajícího, a dále za něj zodpovídá a doprava je také hrazena kupujícím.

Společnosti se domluvili na dodání zboží do ČR dne 26. 5. 2011. Kupující si na přepravu najal českou speditérskou společnost, která pro převoz zboží využila silniční dopravu. Jak již bylo zmíněno v předcházející kapitole, silniční doprava je upravena Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční přepravě a potvrzením o uzavření smlouvy mezi speditérem a ATM s.r.o. je nákladní list.

Nákladní list byl vystaven speditéry. V tomto případě na něm bylo uvedeno jméno, adresa a země odesílatele, stejně jako příjemce zboží, místo nakládky (Velká Británie) a místo vykládky (ČR), dále pak charakteristika a název zboží a hmotnost. Příjemce zboží, tj. ATM s.r.o., pak při převzetí zboží uvedl datum převzetí a dal na nákladní list své razítko. Takto potvrzený nákladní list slouží jako potvrzení o skutečné fyzické přepravě zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu EU.

Dne 31. 5. 2011 vystavil prodávající daňový doklad kupujícímu ve formě obchodní faktury, kde bylo 26. 5. 2011 uvedeno jako datum uskutečněného zdanitelného plnění, 31. 5. 2011 jako datum vystavení daňového dokladu a 14. 6. 2011 jako datum splatnosti.

Daňový doklad byl vystaven s nulovou daňovou sazbou a byl na něm uveden odstavec, který říká, že se jedná o dodání zboží příjemci z jiného členského státu EU a příjemce je povinen priznat DPH. Společnost ATM s.r.o. obdržela doklad dne 2. 6. 2011. Od 1. 4. 2011, tj. od poslední novelizace zákona o DPH, vešla v platnost podmínka, že plátce daně si může odečíst daň na vstupu až v tom zdaňovacím období, ve kterém má daňový doklad fyzicky k dispozici. To znamená, že společnost ATM s.r.o. by podle tohoto pravidla měla zahrnout tuto transakci do červnového přiznání k DPH. Toto pravidlo se ale podle zákona o DPH nevztahuje na obchodní transakce s jiným členským státem, ale pouze na tuzemské obchody. v tomto případě má tedy odběratel povinnost samovyměřit DPH z této dodávky už v květnovém přiznání k DPH. Základem pro výpočet daňové povinnosti je hodnota na faktuře od dodavatele přepočtena na Kč.

Pro přepočet EUR na Kč se použije kurz stanovený v zákoně o DPH, v ustanovení § 4 odst. 4. Pro účely tohoto zákona se pro přepočet cizí měny na Kč použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočet je dni vzniku daňové povinnosti, tj. 26. 5. 2011 (společnost používá denní kurz). Společnost tedy stanovila základ daně na částku  $532 \text{ EUR} \times 24,635 \text{ Kč/EUR} = 13\,105,82 \text{ Kč}$ . 20 % daň je tudíž rovna 2 621,16 Kč.

Při tomto plnění vznikl kupujícímu i nárok na odpočet daně podle § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, protože splnil všechny podmínky, tj. priznal daň na výstupu a má daňový doklad k pořízení zboží. Protože společnost nepoužívá koeficient, který krátí nárok na odpočet, byl oprávněn si vynárokovat celou částku daně. Tudíž z této transakce nevznikla kupujícímu žádná daňová povinnost.

Částky základu daně a samotné daně budou vykázány na řádcích 3 a 44 v daňovém přiznání, které společnost podala dne 25. 6. 2011.

Speditérská společnost vystavila dne 6. 6. 2011 taktéž fakturu společnosti ATM s.r.o. za přepravu v hodnotě 3 500 Kč. Protože se ale jedná o českého plátce DPH a místo plnění je v ČR, vystavila fakturu s 20% DPH, u které může společnost ATM s.r.o. uplatnit nárok na odpočet daně. Tuto fakturu zahrne společnost do červnového přiznání k DPH.

### 5.3 Dodání zboží do jiného členského státu

Společnost ATM s.r.o. (dále „prodávající“) uskutečnila dne 24. 7. 2011 dodávku zboží společnosti do Polska („kupující“), plátcí daně. Jednalo se o dodání tři kusů bankomatů. Smluvní podmínky mezi prodávajícím a kupujícím nebyly stanoveny podle dodacích podmínek INCOTERMS, ale bylo dohodnuto, že přepravu uhradí a zajistí prodávající. Kupující poskytl prodávajícímu své polské DIČ za účelem osvobození plnění od daně. Dvě podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu byly již splněny, kdy bylo uskutečněno dodání zboží kupujícímu, který je registrovaný k dani v jiném členském státě, a to, že dopravu zajišťuje prodávajícím zmocněná osoba.

Prodávající je povinen do 15 dní od uskutečnění zdanitelného plnění vystavit daňový doklad. Dne 30. 7. 2011 obdržel prodávající od přepravní společnosti nákladní list potvrzený kupujícím. Proto dne 31. 7. 2011 prodávající mohl vystavit fakturu na dodávku tří bankomatů. Cena jednoho výrobku byla stanovena na 2 541 EUR, to znamená, že celková faktura byla vystavena na 7 623 EUR. Protože byly splněny všechny tři podmínky pro osvobození plnění od daně podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH, vystavila společnost ATM s.r.o. fakturu s nulovou sazbou DPH. Aby se jednalo o daňový doklad pro dodání zboží do jiného členského státu, musela na fakturu společnost uvést následující sdělení:

*„Toto plnění je osvobozeno od DPH podle § 64 odst. 1, zákona č. 234/2009 Sb., o dani z přidané hodnoty, a podle článku 138 evropské Směrnice 2006/112/EC.“*

Prodávající toto plnění zahrnul do přiznání k DPH za červenec 2011. Hodnotu z daňového dokladu přepočtenou devizovým kurzem České národní banky k 30. 7. 2011, tj. 184 400 Kč, vykázal na řádku č. 20 – Dodání zboží do jiného členského státu daňového přiznání. Současně s povinností podání daňového přiznání musí společnost ATM s.r.o. podat souhrnné hlášení, ve které vykáže tuto dodávku zboží do jiného členského státu s kódem „0“.

## 5.4 Třístranný obchod v praxi

Dalším způsobem obchodování společnosti ATM s.r.o. je třístranný obchod neboli tzv. triangulace. Jedná se o obchodní transakci, která probíhá mezi třemi subjekty, kdy každý je registrovaný k dani v jiném členském státě a je ustanovena v § 17 zákona o DPH. Společnost ATM s.r.o. vystupuje ve všech případech jako prostřední osoba (dále jen „prostřední osoba“). Prodávajícím je anglická mateřská společnost ATM Ltd. (dále jen „prodávající“), která je registrovaná k dani ve Velké Británii a kupujícím je německá společnost (dále „kupující“), která je registrovaná k dani v Německu.

V našem případě se jednalo o dodání dílů pro bankomat přesněji pěti čteček karet. Datum dodání zboží byl domluven na 31. 5. 2011. Doprava byla zajištěna společností ATM s.r.o., která si na tuto přepravu najala speditérskou společnost. Přeprava zboží bude provedena nákladní dopravou z Velké Británie do Německa přímo.

Společnost ATM s.r.o. jakožto prostřední osoba obdržela dne 1. 6. 2011 fakturu v celkové hodnotě 128,30 EUR od prodávajícího, kde byly uvedeny údaje o společnosti ATM Ltd., údaje o společnosti ATM s.r.o. včetně DIČ, které musela prodávajícímu sdělit. Na faktuře byla společnost ATM s.r.o. označena jako odběratel, ale jako příjemce byla uvedena německá společnost. Tyto údaje už naznačili, že by se mohlo jednat o třístranný obchod. v rámci třístranného obchodu dochází ke dvěma plněním, pořízení a dodání zboží do jiného členského státu. Tak aby se tyto plnění daly považovat za součást třístranného obchodu, musí splňovat určité podmínky podle § 17 odst. 6 zákona o DPH. v následujících bodech si uvedeme, zdali jsou všechny podmínky potřebné pro osvobození plnění pro prostřední osobu splněny:

- prostřední osoba pořizuje zboží z jiného členského státu od osoby registrované v jiném členském státu ← česká prostřední osoba pořizuje zboží od prodávajícího registrovaného k dani ve Velké Británii;
- prostřední osoba pořizuje zboží z jiného členského státu za účelem jeho dalšího dodání do jiného členského státu ← česká prostřední osoba pořizuje zboží od prodávajícího z Velké Británie a zároveň toto zboží bude dodáno do Německa;

- zboží je přemístěno přímo ← česká prostřední osoba zajišťuje přepravu z Velké Británie přímo do Německa;
- kupujícím je plátce nebo osoba povinná k dani ← kupující je německý daňový subjekt, který prostřední osobě poskytl své DIČ.

Jak vyplývá z vyjmenovaných bodů, podmínky pro osvobození plnění pro prostřední osobu byly splněny a tudíž společnost ATM s.r.o. mohla postupovat podle § 17 zákona o DPH. Společnosti ATM s.r.o. tak z této obchodní transakce nevzniká žádná daňová povinnost.

Prostřední osoba vystavila dne 2. 6. 2011 daňový doklad pro kupujícího s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 5. 2011, kde bylo uvedeno stejné DIČ, které poskytla prodávajícímu. Společnost ATM s.r.o., tak aby byl pro ni obchod ziskový, přičetla k její nákupní ceně 2% marži. Celková hodnota za zboží činí tudíž 131 EUR. k ceně za zboží přičetla ještě náklady na přepravu zboží v celkové výši 45 EUR. Celková fakturovaná částka je 176 EUR. Faktura byla vystavena s nulovou sazbou DPH a muselo na ní být uvedeno sdělení:

*„Toto plnění je osvobozeno od DPH podle § 17, zákona č. 234/2009 Sb. o dani z přidané hodnoty.“*

Jako podklad k vystavené faktuře přiložila společnost ATM s.r.o. nákladní list potvrzený kupujícím, který potvrzuje skutečnost, že zboží bylo fyzicky přepraveno do Německa.

Povinnost přiznat a zaplatit daň v tomto případě vznikla kupujícímu, tj. německé společnosti.

Prostřední osoba pak vykazala tyto dvě plnění v přiznání k DPH v části „Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobu“, kdy v řádku 30 uvedla hodnotu pořízení zboží ve výši 3 149 Kč a v řádku 31 hodnotu dodaného zboží ve výši 4 319 Kč. Pro přepočítání cizích měn použila společnost den, kdy bylo uskutečněno dodání zboží, tj. 31. 5. 2011. Zároveň s přiznání k DPH muselo být podáno souhrnné hlášení.



## **5.5 Dovoz zboží v praxi**

Společnost ATM s.r.o. (dále „kupující“) nakoupila dne 25. 3. 2011 plastové díly pro platební terminály a displeje pro platební terminály od singapurské společnosti (dále „prodávající“) v hodnotě 1 711,34 amerických dolarů (dále jen „USD“).

Obě strany se dohodly na dodacích podmínkách INCOTERMS 2010 EXW, to znamená, že za přepravu platí a odpovídá kupující. Společnost ATM s.r.o. vystupovala v celním řízení jako deklarant, ale byla zastupována logistickou společností International ČR s.r.o. Jedná se o nepřímého zástupce, který jedná na účet společnosti ATM s.r.o. svým jménem, a tudíž zastupuje kupujícího nepřímo. k dovozu zboží byla použita letecká doprava, kdy zboží bylo umístěno na palubu letadla v Singapuru, a let byl ukončen v ČR. Z toho vyplývá, že místem plnění dovozu je ČR a dovoz je tudíž předmětem české DPH.

Na platebních podmínkách se strany domluvily na úhradě za zboží bankovním převodem na účet dodavatele uvedený na faktuře.

### **5.5.1 Jednotný správní doklad**

V této podkapitole se budeme zabývat jednotlivými položkami, které je nutno vyplnit v JSD při dovozu zboží a následně výpočtem celního dluhu.

JSD vyplňuje společnost International ČR s.r.o. jako zástupce společnosti ATM s.r.o., zároveň hradí celní dluh a poplatky spojené s celním řízením. Zástupce pak veškeré tyto úkony spojené s celním řízením včetně cla vyfakturuje deklarantovi. v JSD jsou uvedeny veškeré údaje související s dovozem zboží. v tomto případě byl použit výtisk s označením 1/6, který je vždy určen pro celní úřad, který rozhoduje o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu zpětným vývozem. Vzor tohoto výtisku JSD je součástí této diplomové práce (viz. příloha F).

V levé části kolonky „1. Prohlášení“ uvádíme kód IM, tj. obchod se zeměmi a územími mimo celní území Společenství, kromě zemí ESVO, kam Singapur patří. Do prostřední

části této kolonky se pak uvádí jednomístný kód, který blíže upřesňuje druh předpokládaného celního prohlášení. v tomto případě je to kód „A“, který vyjadřuje běžné celní prohlášení (běžný postup podle čl. 62 celního kodexu).

Do kolonky „2. Odesílatel nebo vývozce“ se uvedou údaje o singapurské společnosti – její obchodní jméno, sídlo a číslo EORI. v kolonce „8. Příjemce“ se uvedou tyto údaje ale o české společnosti ATM s.r.o.

V kolonce „3. Tiskopisy“ je uveden počet stránek kolik má tiskopis, které se vztahují k tomuto dovozu. Do kolonky „5. Položky“ je uveden počet položek, které budou procleny, tj. 2. v kolonce „6. Nákladové kusy celkem“ vyjadřuje počet obalových kusů zásilky deklarované na JSD. a v kolonce „7. Referenční číslo“ je uvedeno číslo obchodního případu nebo jiný rozeznávací údaj z evidence deklaranta.

Důležitá je kolonka „14. Deklarant/zástupce“, kde jsou uvedeny údaje o deklarantovi, v našem případě jsou údaje stejné jako s příjemcem, a údaje o zástupci, tj. o logistické společnosti International ČR s.r.o. Do pravého horního rohu se uvádí číslo EORI deklaranta. Číslem EORI (identifikační číslo hospodářského subjektu) se musí od 1. 7. 2009 hospodářské subjekty prokazovat při styku s celní správou. K určení statusu deklaranta nebo statusu zástupce se před jméno a adresu vkládá kód [1] pro deklaranta, [2] pro zástupce v přímém zastoupení a [3] pro zástupce v nepřímém zastoupení. v tomto případě kolonka č. 14 vypadá následovně:

[3] údaje o nepřímém zástupci
-------------------------------

[1] údaje o deklarantovi
--------------------------

Zdroj: Celní správa ČR. Příručka o způsobu vyplňování Jednotného správního dokladu a Jednotného správního dokladu doplňkového od 1. 7. 2011 [online]. [cit. 2011-12-02]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/Stranky/default.aspx>

**Obr. 10: JSD – kolonka „14. Deklarant/zástupce“**

Další možností podle Příručky o způsobu vyplňování Jednotného správního dokladu

a Jednotného správního dokladu doplňkového od 1. 7. 2011, která je k dispozici na internetových stránkách celní správy ČR, je možné v případě, že příjemce je shodný s deklarantem, uvést v kolonce č. 14 pouze:

[3] údaje o nepřímém zástupci
[1] příjemce 00500

Zdroj: Celní správa ČR. Příručka o způsobu vyplňování Jednotného správního dokladu a Jednotného správního dokladu doplňkového od 1. 7. 2011 [online]. [cit. 2011-12-02]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/Stranky/default.aspx>

**Obr. 11: JSD – kolonka „14. Deklarant/zástupce“ č. 2**

Do kolonky „15a“ se uvádí velkými tiskacími písmeny dvoumístný alfabertický kód země odeslání (SG) a do kolonky „17a“ se uvádí kód poslední země určení ve Společenství, známé v okamžiku dovozu (CZ).

Kolonky „18. Poznávací značka a státní příslušnost dopravního prostředku při příjezdu“ a „21. Poznávací značka a státní příslušnost aktivního dopravního prostředku překračující hranice“ obsahují stejné údaje a to číslo letu, kterým bylo zboží dopraveno do ČR. Kolonka č. 21 se od 1. 5. 2011 při dovozu nevyplňuje, ale tento dovoz proběhl dříve, proto i zde musí být uvedeno číslo letu.

V kolonce „20. Dodací podmínky“ se v její první části objeví kód dodací doložky, na které se obě strany domluvily, zde EXW. Ve druhé části neboli ve druhém pododdílu se uvádí název dohodnutého místa, kde přecházení z prodávající na kupujícího náklady na dopravu, přepravu a pojištění, zde Singapur. a do poslední, třetí, části této položky je uvádí kód označení tohoto místa. v našem případě zde bude kód 3, který říká, že dohodnuté místo se nachází mimo území Společenství. Na tuto položku navazují položky „25. Druh dopravy na hranici“ a „26. Druh dopravy ve vnitrozemí“. Speditérská společnost použila pro dodání zboží pouze leteckou přepravou, proto zde je uveden číselný kód 4.

Další údaje v JSD se vztahují k jednotlivým položkám zboží. v tomto případě budou

uvedeny detaily o dvou položkách, které budou propuštěny do režimu volný oběh. Režim, do kterého se zboží propouští je uveden v kolonce „37. Režim“. Tady je uveden kód „40“, který znamená, že domácí spotřeba se souběžným propuštěním do volného oběhu u zboží, které netvoří dodávku osvobozenou od DPH. V této kolonce musejí být kombinovány vždy dva kódy. V tomto případě druhým kódem bude „00“, který vyjadřuje skutečnost, že nebyl použit žádný předchozí režim. Tato kolonka je shodná pro obě položky. Dalšími shodnými kolonkami pro obě položky je kolonka „34. Kód země původu“, který je CN – Čína a kolonka „43. Kód způsobu hodnocení“, tj. způsob metody výpočtu celního dluhu, zde je uveden kód 1 – Metoda převodní hodnoty dovezeného zboží.

V kolonce „31. Nákladové kusy a popis zboží“ je pak uveden popis položky, a to je plastové části pro platební terminály a součásti platebních terminálů - displeje. Dále se k popisu zboží vztahuje položka „33. Zbožový kód“, který obsahují osm číslic sazební položky celního sazebníku, dvoumístný kód TARICu, popř. doplňkový kód TARICu a druhý doplňkový kód TARICu, byl-li stanoven. Pak je ke každé položce uvedena její hmotnost a cena.

Nyní se dostáváme k samotnému vypočtení celního dluhu. Základem pro výpočet celní povinnosti je výše fakturované částky. Ta se na JSD uvádí v kolonce „22. Měna a fakturovaná částka“, kde máme uvedenou měnu USD a částku na faktuře 1 711,34 USD. Pro přepočtení na Kč se použije měsíční směnný kurz vyhlášený Celním úřadem ČR. Tento kurz pro měsíc březen 2011 je stanoven ve výši 18,005 Kč/USD. k částce na faktuře musíme ještě připočíst náklady na dopravu a pojištění do dohodnutého místa, tj. Singapur. Přestože je zboží dováženo na dodací doložce EXW Singapur, kdy by měl dopravu a pojištění hradit jen kupující, je nutné, aby doprava a pojištění do tohoto místa byla připočtena k fakturované částce za zboží. Cena za dopravu a pojištění činí 337,50 singapurských dolarů (dále jen „SGD“).

**Tab. 3: Přehled kurzů cizích měn pro celní účely**

Kód měny	Počet	Kurz	Platnost od	Platnost do
SGD	1	14,068	1. 3. 2011	31. 3. 2011
USD	1	18,005	1. 3. 2011	31. 3. 2011

Zdroj: Celní správa České republiky

Výpočet celních poplatků se uvádí do kolonky „47. Výpočet poplatků“. Základem pro vyměření poplatků je hodnota za zboží (1 711,34 USD) a hodnota za přepravu a pojištění (337,50 SGD), které se pak přepočítají příslušným celním směnným kurzem na Kč (35 562 Kč).

Tento základ se pak vynásobí příslušnou sazbou v %, která je stanovena podle nomenklatury zboží a můžeme si ji ověřit na internetových stránkách celní správy ČR. Vypočtené clo je nazýváno clo pro průmyslové výrobky, a proto ve sloupci druh je kód A00.

Pro lepší přehled výpočtu cla si výpočet znárodníme v tabulce.

**Tab. 4: Tabulka výpočtu cla**

Název položky	Nomenklatura	Druh	Základ pro vyměření	Sazba (%)	Vypočtené clo	Vyměřené clo
Plastické součásti	3926909790	A00	32 705	6,50	2 126	2 126
Displeje	8473299000	A00	2 857	0	0	0

Celkový celní dluh je 2 126 Kč. Druhá položka součásti platebních terminálů – displeje spadá do celní sazby pro třetí země 0%, proto z této položky nevzniká žádný celní dluh.

V kolonce „28. Finanční a bankovní údaje“ je pak uveden bankovní účet, variabilní symbol a částka, kterou má zástupce uhradit celnímu úřadu do 10 dní od propuštění zboží do požadovaného celního režimu.

Speditérská společnost po skončení celního řízení vystavila kupujícímu daňový doklad, ke kterému byl JSD, celní výměr a letecký přepravní list. Na faktuře je uvedena částka cla, která není předmětem DPH, a další služby a poplatky spojené s celním řízením, které speditérská společnost hradila. Tyto služby jako přepravné, manipulace, tuzemská doprava, atd. jsou osvobozeny od DPH s nárokem na odpočet podle § 69, zákona o DPH. Tudiž

hodnota těchto služeb (8 963,20 Kč) tvoří základ pro výpočet daně a tato částka byla vykázána v řádku 26 – Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně.

Protože místo plnění při dovozu zboží je ČR, je kupující povinen přiznat a zaplatit daň. Daň se vypočte ze základu daně, který je součtem celní hodnoty (35 562 Kč) a cla (2 126 Kč). Základ daně je tak 37 688 Kč a 20% DPH je 7 538 Kč. Tyto hodnoty byly vykázány v přiznání k DPH za březen 2011 na řádku 7 a zároveň na řádku 43, protože kupujícímu vzniká nárok na odpočet daně. Z toho lze vyčíst, že kupujícímu z dovozu zboží nevznikla žádná daňová povinnost.

## **5.6 Vývoz a osvobození od DPH v praxi**

Společnost ATM s.r.o. (dále jen „prodávající“) vyváží náhradní díly na bankomaty i do třetích zemí, tj. mimo celní území Společenství. Taková jedna transakce proběhla v září 2011, kdy prodávající dodal 50 kusů čteček karet pro bankomaty do Rwandy, společnosti Letmis S. A. (dále jen „kupující“). Celková hodnota dodávky činila 1 555 EUR.

Přeprava započala dne 12. 9. 2011 na území ČR a pro přepravu zboží byla zvolena letecká doprava. Dodací podmínky byly dohodnuty na doložce EXW. Proávající najal na přepravu a zastoupení v celním řízení společnost International ČR s.r.o.

Důležité formality pro vývoz jsou uskutečňovány pomocí systému e-Vývoz. Deklarant nejdříve vypracuje JSD, který zašle elektronickou formou vývoznímu celnímu úřadu.

V JSD budou uvedeny následující údaje. v kolonce „1. Prohlášení“ se v levé části uvádí kód „EX“ pro obchod se zeměmi a územími mimo celní území Společenství, mimo země ESVO. v prostřední části se pak uvádí jednomístný kód, který upřesňuje druh předkládaného celního hlášení, zde je uveden kód a – běžné celní prohlášení.

V kolonce „2. Odesílatel nebo vývozce“ a v kolonce „8. Příjemce“ jsou uvedeny údaje o prodávajícím a kupujícím včetně EORI čísla.

Deklarant se uvádí v kolonce „14. Deklarant/zástupce“, zde se uvádí název, sídlo společnosti. Je-li vývozce/odesílatel shodný s deklarantem, uvádí se do této kolonky slovo „VÝVOZCE“ a kód „00400“ nebo „ODESÍLATEL“ a „kód“ 00300. Do pravého horního rohu se uvádí také číslo EORI. Do kolonky „14b. Zástupce osoby podávající souhrnné prohlášení“ se uvádí název a sídlo společnosti, která zastupuje vývozce v celním řízení.

Do kolonky „15a“ se uvádí dvoumístný alfabetycký kód členského státu, ze kterého bylo zboží nejdříve odesláno za účelem vývozu, není-li vývozce usazen v ČR, zde CZ. v kolonce „17a“ pak kód poslední země určení vyváženého zboží, známá v okamžiku propuštění zboží, zde RW.

V kolonce „18. Poznávací značka a státní příslušnost dopravního prostředku při odjezdu“ obsahuje údaje v tomto případě o čísle letu, kterým bylo zboží přepraveno do Rwandy. s tím souvisejí kolonky „25. Druh dopravy na hranici“ a „26. Druh dopravy ve vnitrozemí“. v obou případech je v JSD uveden kód 4 – letecká přeprava.

Vývozní clo se v tomto případě nevyměňuje, přesto vývozce uvádí do kolonky „22. Měna a fakturovaná částka“, měnu, ve které byla faktura vystavena, a hodnotu uvedenou na obchodní faktuře. k přepočtu měny na faktuře (EUR) na měnu daného členského státu (rwandský frank) se použije kurz uvedený na internetových stránkách Celní správy ČR.

Do kolonky „29. Výstupní celní úřad“ se uvádí kód země a kód celního úřadu, zde je celním úřadem, jehož prostřednictvím má zboží opustit území EU, kód CZ 194400. Stejný kód se uvádí do kolonky „30. Umístění zboží“, kde je uvedeno místo, kde může být zboží kontrolováno. Je-li zboží umístěno v prostoru vývozce/odesílatele, uvádí se zde jeho číslo EORI.

Detaily o vyváženém zboží se uvedou v kolonce „31. Nákladové kusy a popis zboží, značky a čísla, číslo kontejneru, počet a druh“, zde se jedná o náhradní díly k bankomatům.

Zbožovým kódem je osm číslic sazební podpoložky celního sazebníku a další doplňkové

kódy TARICu, jsou-li stanoveny. Tento kód je uveden v kolonce č. 33. Pro náhradní díly pro bankomaty je zbožíový kód 84735080.

Celní režim, do kterého má být zboží propuštěno, je uveden v kolonce „37. Režim“. Je uveden formou čtyřciferného kódu, který se sestává z dvouciferného kódu pro režim, který je navrhován, a dvouciferného kódu, který navrhovanému režimu předchází. Zde je uveden kód „1000“, který vyjadřuje, že zboží má být propuštěno do trvalého režimu vývoz, a také tomuto propuštění nepředchází žádný jiný režim.

Vývozní celní úřad vyhotoví VDD a vygeneruje kód MRN. Po předložení VDD výstupnímu celnímu úřadu, tento úřad vyhotoví tzv. Potvrzení o výstupu z EU, které je bráno jako daňový doklad, který slouží k osvobození vývozu od daně. Toto potvrzení bylo vystaveno dne 13. 9. 2011 a kupující obdržel zboží dne 16. 9. 2011.

Pro účely DPH se dnem uskutečnění zdanitelného plnění považuje den, kdy bylo zboží propuštěno do celního režimu vývoz, tj. dne 13. 9. 2011. Společnost ATM s.r.o. vystavila dne 12. 9. 2011 kupujícímu fakturu s nulovou sazbou daně, protože se jedná o osvobozené plnění. Jako důkazním prostředek slouží potvrzení od výstupního celního úřadu o propuštění zboží do celního režimu vývoz.

Prodávající uvede toto plnění v přiznání k DPH za září 2011 a to na řádku 22 – Vývoz zboží. Do této položky hodnotu v EUR převedenou devizovým kurzem ČNB k 13. 9. 2011, tj. den uskutečnění zdanitelného plnění. Kurz k tomuto dni je 24,545 Kč/EUR. Částka uvedená v přiznání bude 38 168 Kč.



## 6. Závěr

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejmladších a nejmodernějších daní a naopak historie cla neboli celních poplatků sahá až do starověku. Přesto jsou tyto dva poplatky společně součástí celosvětového obchodu a důležitým příjmem do státního rozpočtu každého státu.

Výběr daně z přidané hodnoty je mnohem komplikovanější v porovnání s jinými daněmi, včetně cla. Různá pravidla její aplikace, zejména pak možnost aplikace různé výše její sazby, umožňují jednotlivým státům obstát v konkurenci ostatních zemí, které se snaží zatraktivnit svůj trh pro ostatní daňové subjekty. Ten stát, který nabídne daňovým subjektům výhodnější podmínky, tak může v konečném důsledku počítat s vyššími příjmy do státního rozpočtu.

Evropská unie má snahu toto konkurenční prostředí omezit prostřednictvím sjednocení daňové legislativy. Nejvíce harmonizovaná daňová oblast je právě oblast nepřímých daní. V budoucnu dojde pravděpodobně ještě k většímu sjednocení této daně. To je zřejmé ze zatím nejvzdálenějšího cíle EU zavést jednotné sazby daně ve všech členských státech EU a následně zavedení její jednotné sazby v celé EU.

Založením celní unie, která je základním prvkem společného trhu, v roce 1993, se počet obchodních transakcí, při kterých je vybíráno clo, značně zmenšila. Se založením celní unie došlo k sjednocení podmínek a celních sazeb pro obchod s nečlenskými zeměmi EU.

Vzhledem k pokračující evropské integraci a rostoucímu významu světového i intrakomunitárního obchodu povede pravděpodobně v budoucnu ke změnám jak v daňové, tak celní oblasti. V rámci této skutečnosti se již snaží EU zjednodušit co nejvíce postupy při mezinárodních obchodních transakcích. Příkladem tohoto faktu může být zavedení e-Vývozu a e-Dovozu a celkové zavádění elektronické komunikace s orgány celní a daňové správy států.

Přestože jsou tyto dvě oblasti značně harmonizovány v rámci EU, stále existuje nejistota daňových subjektů v jednotlivých postupech při obchodních transakcích v zahraničním

obchodě. Zákonná úprava DPH a cla je značně komplikovaná a tato skutečnost je znatelná i z této diplomové práce. Transakce uvedené v této práci jsou pouze základními transakcemi vyskytujícími se v mezinárodních obchodních operacích.

Hlavním cílem této diplomové práce bylo vymezit základní postupy při aplikaci DPH a cla v jednotlivých transakcích zahraničního obchodu podle aktuálně platné legislativy a v závěru zjištěné poznatky aplikovat na konkrétní příklad společnosti, které obchoduje na mezinárodním trhu.

# Seznam použité literatury

## Odkazy na tištěné monografie:

BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 4. aktualizované vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2010. 344 s. ISBN 978-80-7273-164-0

DĚRGEL, M. Plátcem DPH v EU snadno a rychle. *Účetnictví v praxi*. 2011. roč. 15, č. 11. ISSN 1211-7307

DOMBROWSKI, J. Modernizovaný celní kodex Evropského společenství. *Daně a právo v praxi*. 2008. roč. 13, č. 8. ISSN 1211-7293

DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. 4. aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8

GALOČÍK, S.; JELÍNEK, J. *Instratat a DPH v příkladech*. 2. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009, 112 s., ISBN 978-80-247-3073-8

GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2011, výklad s příklady*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011, 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1

HÁJÍČEK, T. Celní řízení. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 6. ISSN 1211-7293

HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 7. ISSN 1211-7293

HÁJÍČEK, T. Celní řízení, 3. část. *Daně a právo v praxi*. 2010. roč. 15, č. 8. ISSN 1211-7293

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, s.r.o., 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7

MACHKOVÁ, H.; ČERNOHLÁVKOVÁ, E.; SATO, A. a kolektiv. *Mezinárodní obchodní operace*. 4. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007. 244 s. ISBN 978-80-247-1590-2

MATOUŠEK, P.; SABELOVÁ, L. *Clo*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2007. 496 s. ISBN 978-80-7357-263-1

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vyd. Praha: Linde Praha, akciová společnost, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7

ŠIROKÝ, J. *Daňová teorie. s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

TYČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přepracované a aktualizované vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2010. 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010 ČR*. 10. vyd. Praha: Nakladatelství 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9

Odkazy na monografii v anglickém jazyce:

PELKMANS, J. *European integration: methods and economic analysis*. Third edition. Essex: Pearson Education Limited, 2006. s. 504. ISBN 978-0-273-69449-6

TERRA, B.; WATTEL, P. *European Tax Law, fifth edition student version*. The Hague: Kluwer Law International, 2008. 488 s. ISBN 978-90-411-2741-9

Odkaz na internetové zdroje:

BusinessInfo.cz. Jednotný evropský akt [online]. [cit. 2001-11-05]. Dostupný z:

<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/j/jednotny-evropsky-akt/1000703/55002/>

BusinessInfo.cz. Právo Evropských společenství [online]. [cit. 2011-11-12]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravo-eu/pravo-evropskych-spolecenstvi/1000459/10964/>

Celní správa ČR. Příručka o způsobu vyplňování Jednotného správního dokladu a Jednotného správního dokladu doplňkového od 1. 7. 2011 [online]. [cit. 2011-12-02]. Dostupné z:

<http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/Stranky/default.aspx>

Česká daňová správa. Přiznání k dani z přidané hodnoty [online]. [cit. 2012-01-02].

Dostupné z: <http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/66.html?year=0>

E-LTex.cz. Dokumenty v zahraničním obchodě [online]. [cit. 2012-01-02]. Dostupné z:

<http://www.skolatextilu.cz/moo/index.php?page=19>

EUROPA. Kombinovaná nomenklatura, společný celní sazebník a integrovaný sazebník Evropských společenství [online]. [cit. 2011-11-17]. Dostupné z:

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/customs/111003\\_cs.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/customs/111003_cs.htm)

EUROPA. Smlouvy a právo. [online]. [cit. 2011-11-05]. Dostupný z:

[http://europa.eu/abc/treaties/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/treaties/index_cs.htm)

Finance.cz. Následné souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty [online]. [cit. 2012-01-02]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/download/58-nasledne-souhrne-hlaseni/>

Finance.cz. Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty [online]. [cit. 2012-01-02].

Dostupné z: <http://www.finance.cz/download/56-souhrne-hlaseni/>

FOJTÍK, L. eLAW.cz. Nové znění INCOTERMS 2010 [online]. [cit. 2011-12-28].  
Dostupné z: [www.elaw.cz/cs/novinky/411-nove-zneni-incoterms-2010.html](http://www.elaw.cz/cs/novinky/411-nove-zneni-incoterms-2010.html)

International Chamber of Commerce Czech republic. Dodací doložky INCOTEMS 2000 [online]. [cit. 2011-12-28]. Dostupné z:  
[www.icc-cr.cz/Home/doprava-a-logistika/incoterms-2000](http://www.icc-cr.cz/Home/doprava-a-logistika/incoterms-2000)

PANIZZA, R. Circa Europe. Prameny a působnost práva Evropské komise [online]. [cit. 2011-11-12]. Dostupné z: [http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact\\_sheets/info/data/how/characteristics/article\\_7147\\_cs.htm](http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/how/characteristics/article_7147_cs.htm)

PANIZZA, R. Circa Europe. Zásada subsidiarity [online]. [cit. 2011-11-12]. Dostupné z:  
[http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact\\_sheets/info/data/how/characteristics/article\\_7148\\_cs.htm](http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/how/characteristics/article_7148_cs.htm)

SUM, T. EPRAVO.CZ. Výklad pojmu právo Evropské unie [online]. [cit. 2011-11-05].  
Dostupné z:  
<http://www.epravo.cz/top/clanky/vyklad-pojmu-pravo-evropske-unie-33552.html>

TOMANOVÁ, V. Finance.cz. Reverse charge“ – hojně využívaný daňový mechanismus [online]. [cit. 2011-12-23]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/298968--reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>

TYPOS ONLINE. Jednotný správní doklad [online]. [cit. 2012-01-02]. Dostupné z:  
<http://www.typosonline.cz/?page=e-shop&kategorie=celni-prepravni-doklady&produkt=jsd-14312>

# Přílohy

Příloha A – Přiznání k dani z přidané hodnoty, vzor č. 17 .....	- 96 -
Příloha B – Souhrnné hlášení, vzor č. 2 .....	- 98 -
Příloha C – Následné souhrnné hlášení, vzor č. 2 .....	- 100 -
Příloha D – Mezinárodní dopravní nákladní list „CRM“ .....	- 102 -
Příloha E – Letecký nákladní list „AWB“ .....	- 103 -
Příloha F – Jednotný správní doklad .....	- 104 -

## Příloha A – Přiznání k dani z přidané hodnoty, vzor č. 17

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.  
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

**A. ODDÍL**  
Finančnímu úřadu v, ve, pro

Daňové identifikační číslo  
C Z

Rodné číslo / IČ

řádné      dodatečné      opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů

otisk podacího razítka finančního úřadu

### PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc      čtvrtletí      rok

za období od      do

Plátce daně § 94	Osoba identifikovaná k dani § 96	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 95a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právnícká osoba: Název právnické osoby

Fyzická osoba: Příjmení      Jméno      Titul

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec      b) PSČ      c) telefon

d) ulice (nebo část obce)      e) číslo popisné / orientační

f) e-mail      g) stát

Hlavní ekonomická činnost

**B. ODDÍL**  
PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ  
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci:      Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum      Otisk razítka      Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil      Telefon

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 17

1



### 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			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátcé při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d			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 (§ 18)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
<b>III. Doplňující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30			
	Dodání zboží	31			
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g			32		
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)	Věřitel	33			
	Dlužník	34			
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	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 odst. 4, § 77 a § 79		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		51	<b>S nárokem na odpočet</b>	<b>Bez nároku na odpočet</b>	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78c) + úprava odpočtu podle § 78 a vyrovnání podle § 79 zákona platného do konce roku 2010			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. k)			62		
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)			64		
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		

Zdroj: Česká daňová správa. Přiznání k dani z přidané hodnoty [online]. [cit. 2012-01-02].

Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/66.html?year=0>

## Příloha B – Souhrnné hlášení, vzor č. 2

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny. Please read the instructions before filling in the required details.

### A. ODDÍL (SECTION A)

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran  
Sequential Number / Total number of pages  /

Finančnímu úřadu v, ve, pro  
Local Tax Office in

Daňové identifikační číslo  
Tax identification number

otisk prezentačního razítka finančního úřadu  
(box for official stamp of local tax office)

## SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty

podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

(RECAPITULATIVE STATEMENT to Value Added Tax according to Article 102 under Act of Value Added Tax No. 235/2004 Coll.)

za kalendářní čtvrtletí (Calendar Quarter)  rok (Year)

Právnícká osoba (Legal Entity):  
Obchodní jméno (Trade Name):



Fyzická osoba (Natural person):  
Příjmení (Surname)

Jméno (First Name)

Titul (Titl.)

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby (Home Address of Natural person or Residence of Legal Entity):  
Obec (City, Town, Village)

PSC (Postal Code)

Ulice, část obce (číslo popisné/číslem orientačním) (Street, Municipality)

Stát (Country)

### B. ODDÍL (SECTION B)

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					

25 5621 MF in 5521 - vzor č. 2

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran  
Sequential Number / Total number of pages

/

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					

### C. ODDÍL (SECTION C)

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO SOUHRNNÉM HLÁŠENÍ  
JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

I DECLARE, THAT ALL FILLED INFORMATION IN THIS RECAPITULATIVE STATEMENT ARE TRUTHFUL AND COMPLETE.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt (Authorised Person):

Příjmení (Surname)

Jméno (First Name)

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě  
In Case of Legal Entity: Statutory Authorization for Dealings (Acts)

Datum  
Date

Otisk  
razítka  
Stamp

Podpis  
Signature

Hlášení sestavil  
Filled by

Telefon  
Phone

Záznamy finančního úřadu:  
Notes of local tax office:

Podpis oprávněného pracovníka správce daně  
Signature of Competent Tax Administrator

Zdroj: Finance.cz. Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty [online]. [cit. 2012-01-02]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/download/56-souhrne-hlaseni/>

## Příloha C – Následné souhrnné hlášení, vzor č. 2

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny. Please read the instructions before filling in the required details.

**A. ODDÍL (SECTION A)**

Finančnímu úřadu v, ve, pro  
Local Tax Office in

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran  
Sequential Number / Total number of pages

Daňové identifikační číslo  
Tax Identification Number

otisk podacího razítka finančního úřadu  
(box for official stamp of local tax office)

### NÁSLEDNÉ SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty  
(CORRECTIVE RECAPITULATIVE STATEMENT to Value Added Tax according to Article 102 under Act of Value Added Tax No. 235/2004 Coll.)  
za kalendářní čtvrtletí (Calendar Quarter) rok (Year)

Právnícká osoba (Legal Entity):  
Obchodní jméno (Trade Name):

Fyzická osoba (Natural person):  
Příjmení (Surname) Jméno (First Name) Titul (Titl.)

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby:  
(Home Address of Natural person or Residence of Legal Entity):  
Obec (City, Town, Village) PSČ (Postal Code)

Ulice, část obce (číslo popisné / číslem orientačním) (Street, Municipality)

Stát (Country)

**B. ODDÍL (SECTION B)**

Číslo řádku (Line number)	Storno řádek (Cancellation of the line)	Kód země (Country Code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
Kontrolní součet řádků 1–20 (Control sum of lines 1-20):						

25 5521/a MFin 5521/a - vzor č. 2

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran  
Sequential Number / Total number of pages

/

Číslo řádku (Line number)	Storno řádek (Cancellation of the line)	Kód země (Country Code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
Kontrolní součet řádků 1–20 (Control sum of lines 1-20):						

### C. ODDÍL (SECTION C)

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO NÁSLEDNÉM SOUHRNNÉM HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

I DECLARE, THAT ALL FILLED INFORMATION IN THIS CORRECTIVE RECAPITULATIVE STATEMENT ARE TRUETHFUL AND COMPLETE.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt (Authorised Person):

Příjmení (Surname)

Jméno (First Name)

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě  
In Case of Legal Entity: Statutory Authorization for Dealings (Acts)

Datum  
Date

Otisk  
razítka  
Stamp

Podpis  
Signature

Hlášení sestavil  
Filled by

Telefon  
Phone

Záznaky finančního úřadu:  
Notes of local tax office:

Podpis oprávněného pracovníka správce daně  
Signature of Competent Tax Administrator

Zdroj: Finance.cz. Následné souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty [online]. [cit. 2012-01-02].

Dostupné z: <http://www.finance.cz/download/58-nasledne-souhrne-hlaseni/>

# Příloha D – Mezinárodní dopravní nákladní list „CRM“

Příloha č. 14

## 1 Exmplár pro odesílatele Exemplar für Absender

1 Odesílatel (jméno, adresa, země) Absender (Name, Adresse, Land)		MEZINÁRODNÍ NÁKLADNÍ LIST č. INTERNATIONALER FRACHTBRIEF Nr. <b>CZ T 1547299</b>					
		Tato přeprava podléhá i pokud bylo ujednáno jinak podmínkám o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR) Diese Beförderung unterliegt auch im Falle einer gegenseitigen Abmachung den Bestimmungen des Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im Internationalen Strassengüterverkehr (CMR)					
2 Příjemce (jméno, adresa, země) Empfänger (Name, Adresse, Land)		16 Dopravce (jméno, adresa, země) Frachtführer (Name, Adresse, Land)					
3 Místo vykládky zboží Ausladestelle des Gutes		17 Další doprava (jméno, adresa, země) Folgende Frachtführer (Name, Adresse, Land)					
4 Místo a datum nakládky zboží Einladestelle des Gutes und Datum		18 Výhrady a poznámky dopravce Vorbehalte und Bemerkungen des Frachtführers					
5 Připojené doklady Beiliegende Dokumente							
6 Signo a čísla Zeichen und Nr.	7 Počet kolli Anzahl der Kolln	8 Druh obalu Art der Verpackung	9 Označení zboží*) Bezeichnung des Gutes	10 Statistické číslo Statistische Nr.	11 Hř. hmot. v kg Bruttogewicht kg	12 Objem m <sup>3</sup> Umfang m <sup>3</sup>	
13 Třída Klasse		14 Číslo Nummer		15 Písmeno Buchstabe		16 (ADR)	
17 Podpis a razítko odesílatele Unterschrift und Stempel des Absenders		18 Podpis a razítko dopravce Unterschrift und Stempel des Frachtführers		19 K tč: Zu zahlen vom		20 měna/Währung	
21 Vystaveno v / Ausgefertigt in		22 dne / am		23 19		24 Zboží obdržel Gut empfangen	
25 SPZ vozidla / tahače		26 Užitčné zatížení		27 Číslo DŽW		28 Datum	
29 Hraníční přechody		30 Všechné průvodní doklady		31 Příložné		20 Zvláštní ujednání Besondere Vereinbarungen	

Svék přímomane dáti musí vyplně dopravní. Stark umandere, Teile and vom Frachtführer auszufüllen.

1 - 15 a 21 + 22

Odesílatel musí zodpovědně vyplnit. Vom Absender and verantwortlich auszufüllen.

\*) V případě mezinárodního zboží označit, konkrétně, označení v osazovacím listu, odstavce číslo, číslo a písmeno, 1, im Falle von gefährlichen Gütern ist, ausser einer Besonderevereinbarung in der letzten Zeile des Absatzes die Klasse, Nummer und Buchstabe anzugeben.



Distribuce MSK

TYPOS 7100975

Zdroj: E-LTex.cz. Dokumenty v zahraničním obchodě [online]. [cit. 2012-01-02]. Dostupné z: <http://www.skolatextilu.cz/moo/index.php?page=19>

## Příloha E – Letecký nákladní list „AWB“

Shipper's Name and Address		Shipper's account Number		SUBSTITUTE AIR WAYBILL (Air Consignment note) Issued by								
Consignee's Name and Address		Consignee's account Number		Copies 1, 2 and 3 of this Air Waybill are originals and have the same validity It is agreed that the goods described herein are accepted in apparent good order and condition (except as noted) for carriage SUBJECT TO THE CONDITIONS OF CONTRACT ON THE REVERSE HEREOF. THE SHIPPER'S ATTENTION IS DRAWN OF THE NOTICE CONCERNING CARRIERS' LIMITATION OF LIABILITY. Shipper may increase such limitation of liability by declaring a higher value for carriage and paying a supplemental charge if required.								
Issuing Carrier's Agent Name and City				Accounting Information								
Agent's IATA Code		Account No.										
Airport of Departure (Addr. of first Carrier) and requested Routing												
to	By first Carrier	Routing and Destination	to	by	to	by	Currency	CHGS Code	WT/VAL	Other	Declared Value for Carriage	Declared Value for Customs
									PPD	COLL	PPD	COLL
Airport of Destination		Flight/Date	For Carrier Use only	Flight/Date	Amount of Insurance		INSURANCE - if shipper requests insurance in accordance with conditions on reverse hereof, indicate Amount of insurance to be insured in figures in box marked Amount of insurance.					
Handling Information												
No of Pieces RCP	Gross Weight	kg lb	Rate Class	Commodity Item No.	Chargeable Weight	Rate	Charge	Total			Nature and Quantity of Goods (incl. Dimensions or Volume)	
Prepaid		Weight Charge		Collect		Other Charges						
Valuation Charge												
Tax												
Total other Charges Due Agent		Shipper certifies that the particulars on the face hereof are correct and that insofar as any part of the consignment contains dangerous goods, such part is properly described by name and is in proper condition for carriage by air according to the applicable Dangerous Goods Regulations.										
Total other Charges Due Carrier												
Total prepaid		Total collect		Signature of Shipper or his Agent								
Currency Conversion Rates		CC charges in Dest. Currency		Executed on (Date) at (Place) Signature of Issuing Carrier or its Agent								
For Carrier's Use only at Destination		Charges at Destination		Total collect Charges								

Zdroj: E-LTex.cz. Dokumenty v zahraničním obchodě [online]. [cit. 2012-01-02]. Dostupné z: <http://www.skolatextilu.cz/moo/index.php?page=19>



## Příloha F – Jednotný správní doklad

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ					1 PROHLÁŠENÍ					A CELNÍ ÚŘAD ODESÍLÁNÍ / VYVOZU / URČENÍ				
1 6 Výtisk pro zemi odeslání / vývozu Výtisk pro zemi určení	2 Odesílání / Vývozce				3 Tovar					4 Další info				
	8 Příjemce				5 Přílohy					6 Název kudy odem				
	14 Deklarace / Záměr				9 Osoba odpovědná za přehledný vst					10 Pr.v. u. pos. (z odesl)				
	18 Platn. zn. a st. přísl. dopravní prostředku při odjezdu / příjezdu				11 Země obchodu / výroby					12 Údaje o hodnotě				
	21 Platn. zn. a st. přísl. věcného dopravního prostředku příkazopisného tranzitu				13 S. Z. P.					15 Země odeslání / vývozu				
	25 Druh dopravy na hranici				16 Země původu					17 Země určení				
	26 Druh dopravy na hranici				19 Kód					20 Ochráněné produkty				
	27 Místo naložení / vyložení				22 Měra a celková fakturovaná částka					23 Směrný kurz				
	28 Druh dopravy na hranici				24 Druh obchodu					28 Finanční a bankovní údaje				
	29 Vyjádření / vložení celní úřad				30 Umístění zboží					31 Nakladové kudy a popis zboží				
32 Prof. s. ps.				33 Značkový kód					34 Kód země původu					
35 Hrubá hmotnost (kg)				36 Preferenční					37 REZIM					
38 Čistá hmotnost (kg)				39 Kvalita					40 Souhrnné prohlášení / Přehledný doklad					
41 Doplněné měrné jednotky				42 Cena za položku					43 Kód					
44 Zvláštní oznámení / Přehledné údaje / Ověřování a povolení				44 s. z.					45 Opava					
46 Statistická hodnota				47 Všechny poplatky					48 Ochráněné zboží					
47 Druh				Základ pro výměrání poplatků					Sazba					
48 Celkem				Cena					ZP					
50 Hlavní povinný				Podpis					C CELNÍ ÚŘAD ODESÍLÁNÍ					
51 Předpokládané celní úřady tranzitu (a země)				zastoupení					Místo a datum					
52 Jméno				Kód					53 Celní úřad určení (a země)					
54 Místo a datum				Podpis a přímý deklarační / zástupní					DĚJ KONTROLA CELNÍM ÚŘÁDEM ODESÍLÁNÍ / URČENÍ					
Výsledky				Případné závěry: Počet					Označení					
Účte (poslední den)				Podpis										

Zdroj: TYPOS ONLINE. Jednotný správní doklad [online]. [cit. 2012-01-02]. Dostupné z: <http://www.typosonline.cz/?page=e-shop&kategorie=celni-prepravni-doklady&produkt=jsd-14312>