



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza uplatňování DPH u obcí

Analysis of the VAT Application at Municipalities

Student: Bc. Alena Kubátová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Alena Kubátová**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Specializace: 00 Účetnictví a daně  
Téma: **Analýza uplatňování DPH u obcí**  
**Analysis of the VAT Application at Municipalities**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Daňový systém České republiky a harmonizace DPH v EU
3. Specifika uplatňování DPH u obcí
4. Praktická aplikace DPH u vybrané obce
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

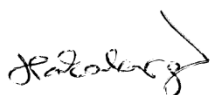
ŠOBÁŇ, Jaroslav. *DPH u obcí v příkladech k 1. 4. 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. 207 s. ISBN 978-80-7263-679-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

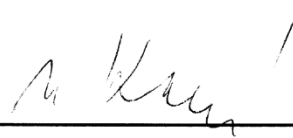
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci včetně příloh vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 26. dubna 2013

*Alena Kubíková*

# Obsah

1	Úvod .....	4
2	Daňový systém České republiky a harmonizace DPH v EU .....	5
2.1	Teorie daní .....	5
2.1.1	Vlastnosti a funkce daní .....	5
2.1.2	Základní konstrukční prvky daně .....	5
2.1.3	Daňový systém a členění daní .....	7
2.2	Daňový systém České republiky .....	7
2.2.1	Historie vývoje daní na území České republiky .....	7
2.2.2	Současný daňový systém České republiky .....	8
2.2.3	Charakteristika jednotlivých prvků daňového systému České republiky .....	9
2.2.4	Daň z přidané hodnoty v ČR .....	12
2.3	Daňová harmonizace v Evropské unii .....	13
2.3.1	Předpoklady harmonizace .....	13
2.3.2	Právo EU a daňová harmonizace .....	17
2.3.3	Harmonizace daně z přidané hodnoty .....	19
3	Specifika uplatňování DPH u obcí .....	26
3.1	Charakteristika obcí .....	26
3.2	Činnost obcí .....	26
3.3	Základní pojmy DPH ve vztahu k obcím .....	29
3.3.1	Obec jako plátce DPH .....	29
3.3.2	Ekonomická a veřejnosprávní činnost obce .....	31
3.3.3	Předmět daně u obcí .....	33
3.3.4	Místo plnění .....	35
3.3.5	Registrační povinnost obce .....	37
3.3.6	Zvláštní režim přenesení daňové povinnosti .....	38
3.3.7	Výpočet DPH .....	40
3.3.8	Nárok na odpočet daně .....	41
3.3.9	Zdaňovací období, daňové přiznání a souhrnné hlášení .....	46
3.3.10	Daňové doklady .....	47
4	Praktická aplikace DPH u vybrané obce .....	48
4.1	Charakteristika města Vratimov .....	48
4.2	Město Vratimov jako plátce DPH .....	48
4.3	Ekonomická a veřejnosprávní činnost města .....	49
4.4	Východiska pro stanovení poměrného koeficientu k určení nároku na odpočet .....	50
4.5	Řešení vybraných příkladů z praxe a sestavení vzorového daňového přiznání .....	52
4.5.1	Přijatá zdanitelná plnění .....	57
4.5.2	Uskutečněná zdanitelná plnění .....	64
4.5.3	Sestavení vzorového daňového přiznání .....	67
5	Závěr .....	69
	Seznam použité literatury .....	71
	Seznam použitých zkratk .....	74
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Jak se lze dočíst v mnoha publikacích, pojem daň představuje neúčelovou, povinnou, tudíž zákonem stanovenou, neekvivalentní a nenávratnou platbu do veřejných rozpočtů. Touto definicí se daně odlišují od jiných plateb, jako jsou například poplatky či cla. Přestože se názory na přesné oddělení těchto pojmů liší, důležité je, že daně jsou základním příjmem veřejných rozpočtů a jsou tedy významným zdrojem financování potřeb státu či municipalit.

Dle daňových teorií se rozlišují dvě základní kategorie daní. Jsou to daně přímé a nepřímé, přičemž obě skupiny daní jsou pro státní příjmy přibližně stejně důležité. Toto základní členění vychází z vazby na důchod poplatníka. Zde je třeba odlišovat osobu poplatníka od osoby plátce, jelikož někdy se jedná o jednu a tutéž osobu (daně přímé), ale v jiných případech jde o dvě různé osoby (daně nepřímé).

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) patří do skupiny nepřímých neboli daní ze spotřeby, jelikož ji odvádějí výrobci resp. prodejci statků a služeb, ale poplatníkem je konečný spotřebitel. DPH je jednou z nejvýznamnějších daní zejména proto, že se týká každého občana, ale přitom málokdo její důsledky vnímá. DPH je všeobecnou spotřební daní, protože na rozdíl od selektivních spotřebních daní, které jsou uvalovány pouze na vybrané výrobky, se DPH týká, až na výjimky osvobození, všech výrobků a služeb jaké si jen lze představit.

DPH je významným příjmem státního rozpočtu, a proto je častým předmětem diskuzí nejen na úrovni státu, ale také v Evropské unii, která usiluje o to, aby byla daň z přidané hodnoty, jakož i další daně, v členských zemích Evropské unie harmonizována.

Cílem diplomové práce je analyzovat na základě podkladů z praxe specifika při uplatňování DPH u obcí. V první kapitole práce je charakterizován současný daňový systém České republiky, jeho jednotlivé složky, dále je analyzováno postavení a podstata DPH v české daňové soustavě a přiblížen proces harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie. Další kapitola je věnována teoretickým předpokladům fungování a hospodaření základních územně samosprávných celků a zejména pak specifickým postupům municipalit při uplatňování daně z přidané hodnoty. Poslední kapitola práce obsahuje postup sestavení daňového přiznání k dani z přidané hodnoty obce Vratimov na základě podkladů z praxe a porovnání postupu obce při výpočtech a uplatňování DPH jako orgánu státní správy a jako osoby povinné k dani.

## **2 Daňový systém České republiky a harmonizace DPH v EU**

### **2.1 Teorie daní**

#### **2.1.1 Vlastnosti a funkce daní**

Jak již bylo zmíněno v úvodu, daň je charakterizována podle jejích vlastností jako povinná, nenávratná, neekvivalentní, zpravidla neúčelová, zákonem stanovená platba plynoucí do veřejného rozpočtu. Povinná je zejména z důvodu existence veřejných statků, které jsou z daní převážně financovány. Jelikož není možné ze spotřeby těchto statků někoho vyloučit, a aby neexistovali „černí pasažéři“, kteří veřejné statky spotřebovávají, aniž by se podíleli na jejich úhradě, je nutné, aby byly daně povinné. Nenávratností se daň odlišuje zejména od půjček, u nichž dochází po určité době k navrácení vydaných peněžních prostředků. Neekvivalentnost daní pak spočívá v tom, že částka, kterou vydá jednotlivec na daních, neodpovídá tomu, jak se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů. Neúčelovost znamená, že jednotlivec nemůže nijak ovlivnit to, na úhradu kterých výdajů půjde jím zaplacená částka na daních.

Nejdůležitějšími funkcemi daní jsou fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační. Alokační funkce představuje rozdělování vládních výdajů mezi veřejnou a soukromou spotřebu. Fiskální funkce spočívá ve schopnosti naplnit veřejný rozpočet. Redistribuční funkce znamená, že daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů. Stabilizační funkce pak souvisí s výkyvy ekonomického cyklu. [13]

#### **2.1.2 Základní konstrukční prvky daně**

Do základních konstrukčních prvků se řadí daňový subjekt, předmět daně, sazba daně.

#### **Daňový subjekt**

Daňovým subjektem se rozumí osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň. Rozlišují se tři skupiny daňových subjektů:

- poplatníci – jsou subjekty, jejichž příjmy, majetek či úkon přímo podléhají zdanění, tedy nesou daňové břemeno a daň snižuje jejich disponibilní důchod,
- plátcí – mají povinnost pod vlastní majetkovou odpovědností daň srazit a odvést příslušnému správci daně,

- právní nástupci – u fyzických osob jsou to dědicové, u právnických osob nástupnické společnosti.

### **Předmět daně a základ daně**

Předmětem daně se označuje veličina, na kterou je daň uvalena. Jde tedy o majetek, příjem či úkon. Předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonem daných pravidel představuje základ daně.

### **Sazba daně**

Sazbou daně je algoritmus, jehož prostřednictvím se ze základu daně upraveného o odpočty stanoví částka daně, která může být dále ještě upravována prostřednictvím slev. Většinou se používá několik typů sazeb. Na členění sazeb lze pohlížet ze dvou úhlů. Jednak se mohou dělit sazby podle druhu předmětu daně nebo poplatníka a jednak je možné rozdělit sazby podle typu základu daně.

První členění zahrnuje sazbu:

- jednotnou, která je stejná pro všechny druhy předmětu daně,
- diferencovanou, která se liší podle druhu předmětu daně nebo jeho kvality.

Příkladem jednotné sazby v České republice je daň z převodu nemovitostí a také daň z příjmů fyzických osob. Diferencovaná sazba daně existuje v současnosti například u daně z přidané hodnoty (základní a snížená) nebo také u daně z příjmů právnických osob (nižší sazba daně u penzijních fondů či investičních společnostech).

Podle typu základu daně se rozlišují sazby:

- pevná (jednotková) – tato sazba je vztažena k jednotce základu daně (základ daně je v naturálních jednotkách),
- relativní (ad valorem) – relativní sazba se využívá v oblasti, kde je hodnotový základ daně (základ daně v peněžních jednotkách).

Dalšími konstrukčními prvky daní jsou osvobození, odpočty od základu daně a slevy na dani. Pokud je předmět daně od daně osvobozen, znamená to, že se daná položka nezahrne do základu daně. Odpočty od základu daně spočívají v možnosti snížit si o určité položky základ, z něhož se daň vypočítává. Oproti tomu slevy představují zákonnou možnost odečíst vybrané položky od vypočtené daně, tedy snížit daňovou povinnost. [9], [13]



### 2.1.3 Daňový systém a členění daní

Daňový systém neboli daňová soustava je souhrnem veškerých daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. Tyto daně se člení podle mnoha různých hledisek, jako příklady lze uvést následující třídění daní:

- dle respektování příjmových poměrů poplatníka – daně osobní, vztahující se přímo k osobě poplatníka a daně in rem, uvalené na majetek poplatníka,
- dle způsobu stanovení hodnoty daně – jednotkové (specifické) daně stanovené podle množství jednotek daňového základu a daně ad valorem, které se určí procentem ze základu daně,
- dle vazby na důchod poplatníka – daně přímé, které jsou vyměřeny poplatníku na základě jeho důchodu nebo majetku a jsou adresné a daně nepřímé, které jsou zahrnuty v cenách zboží, nejsou adresné a nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci poplatníka.

Nejznámější klasifikací daní je bezpochyby rozdělení na daně přímé a daně nepřímé, někdy označované také jako spotřební daně. V rámci tohoto třídění se daně přímé dále dělí:

- daně důchodové (resp. příjmové) – typickým příkladem je daň z příjmů,
- daně majetkové – zde patří mimo jiné daň z nemovitostí.

Daně nepřímé se rovněž dále člení:

- všeobecné spotřební daně – daň z přidané hodnoty, akcízy neboli selektivní spotřební daně – které představuje např. daň z lihu apod. [9], [13]

## 2.2 Daňový systém České republiky

### 2.2.1 Historie vývoje daní na území České republiky

Daňové teorie se zmiňují o předchůdcích daní v období feudalismu, kteří se nazývali domény, kontribuce, regály a akcízy (ne však v dnešním pojetí akcízů). Domény představovaly odvody z výnosů z panovníkova majetku. Kontribuce byly předchůdkyně přímých daní. Regály označovaly poplatky za propůjčení práv, které patřily výhradně panovníkovi. Akcízy byly první formou nepřímých daní.

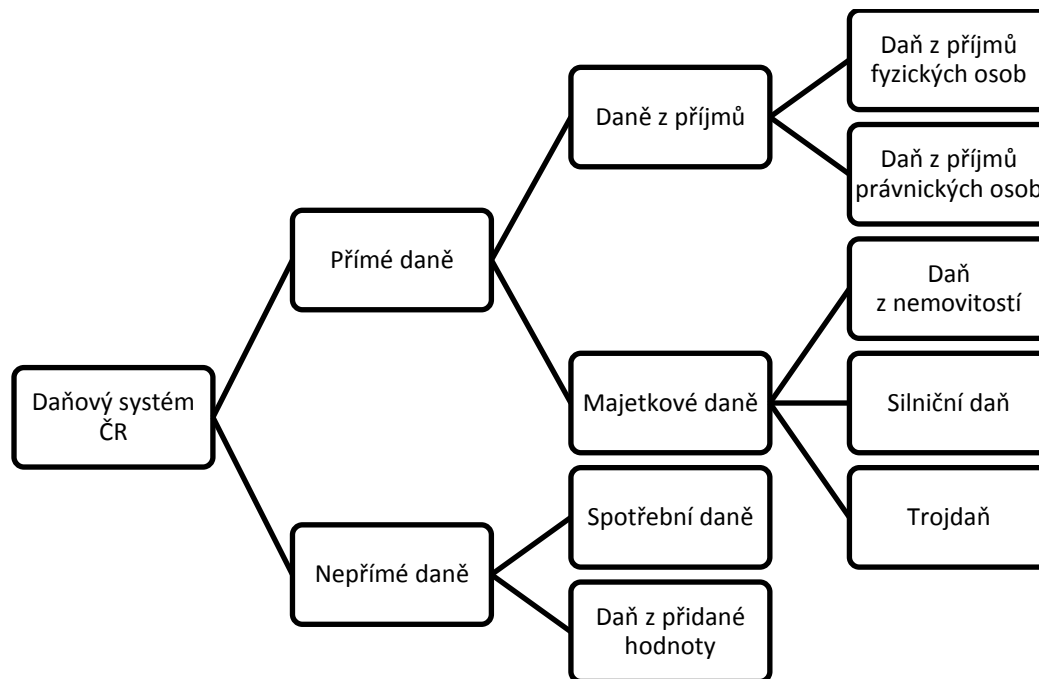
Vůbec první zmínka o daních na území ČR pochází z 10. stol. n. l., která hovoří o celním regálu. Tehdy se ale jednalo pouze o dobrovolné plnění občanů. Povinnou daň v Čechách zavedl až kníže Boleslav I. a jednalo se o daň míru. Majetkové a výnosové daně se začaly objevovat ve 12. stol. a od 16. stol. se objevovaly náznaky první daňové soustavy. Za třicetileté války bylo dosaženo vrcholu daňového zatížení a od té doby se toto zatížení

začalo snižovat. Po válce rostl význam akcízů. Za Marie Terezie a Josefa II. došlo k sjednocení daňových soustav v Rakousku-Uhersku a vznikla povinnost šlechty a církve platit daně. Po skončení první světové války byl převzat daňový systém Rakouska-Uherska a byly provedeny změny v nepřímých daních. Po druhé světové válce byla zavedena tzv. milionářská dávka, která měla odstranit následky války. V roce 1993 měla vzniknout úplně nová daňová soustava, ale nakonec byla provedena jen rozsáhlá reforma, při níž zůstaly základní rysy původní soustavy zachovány a k výrazným změnám došlo pouze v oblasti DPH a spotřebních daní. Od roku 2008 existují v České republice ekologické daně. [9]

## 2.2.2 Současný daňový systém České republiky

S použitím klasifikace daní dle vazby na důchod poplatníka (tedy dělení daní na přímé a nepřímé) lze znázornit daňovou soustavu České republiky následujícím Obr. 2.1.

Obr. 2.1: Daňový systém ČR



Zdroj: [13] + vlastní úprava

Daň z nemovitostí se ještě dále dělí na daň z pozemků a daň ze staveb. Do trojdaně patří daň z převodu nemovitostí, daň dědická a daň darovací. V rámci selektivních spotřebních daní rozlišujeme daň z lihu, z piva, z vína a meziproductů, z tabákových výrobků a z minerálních olejů.

Kromě těchto daní existuje v české legislativě také pojem energetické daně. Jedná se o daň z pevných paliv, daň z elektřiny a daň ze zemního plynu. Zabývá se jimi zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tyto daně mají relativně krátkou historii, jelikož se ve zmíněném zákoně objevily až v roce 2008. V budoucnu má ke třem zmíněným

energetickým daním přibýt tzv. uhlíková daň, která také dle evropského práva patří k energetickým daním. Svým charakterem tyto daně odpovídají zařazení do daní nepřímých selektivních.

V rámci této podkapitoly je nutné ještě zmínit platby na sociální zabezpečení, protože bývají někdy považovány za platby daňového charakteru. [13]

### **2.2.3 Charakteristika jednotlivých prvků daňového systému České republiky**

#### **Daně z příjmů**

Daně z příjmů upravuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Ten stanovuje podmínky a pravidla výpočtu a vykázání daně z příjmů jak fyzických tak právnických osob. Daň je zde uvalena na příjmy poplatníka. V současnosti je stanovena jednotná sazba daně pro poplatníky fyzické osoby (15 %) a od 1. 1. 2013 je nově zavedena tzv. solidární daň (7 %). Pro poplatníky právnické osoby je rovněž stanovena jednotná sazba daně (19 %).

#### **Daně majetkové**

Silniční daň je uvalena na vozidla registrovaná v ČR používaná pro podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním. Daň je upravena v Zákoně ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Sazby daně jsou odstupňovány pro osobní automobily podle zdvihového objemu motoru a pro nákladní automobily a návěsy podle počtu náprav a nejvyšší povolené hmotnosti na nápravy.

Dani z pozemků a současně také dani ze staveb se věnuje Zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Sazba daně z pozemků je stanovena buď procentem, nebo v Kč za 1 metr čtvereční. Sazby daně ze staveb jsou stanoveny výhradně v Kč za 1 metr čtvereční zastavěné plochy.

Dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (tzv. trojdaň) je věnován jeden předpis, a to Zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Tyto daně nemají vlastnost pravidelné platby. Odvádějí se totiž jednorázově, při proběhnutí určité transakce. Daň dědická a daň darovací jsou jako jediné v českém daňovém systému daněmi progresivními a daň dědická je vždy o polovinu nižší, než by byla daň darovací ze stejné částky. Sazba daně z převodu nemovitostí je stanovena v jednotné výši (4 %).

Správcem daní majetkových a daní z příjmů jsou finanční úřady.

## **Daně spotřební (selektivní)**

Spotřební daně upravuje Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Tyto daně jsou uvaleny na vybrané výrobky – pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky, minerální oleje a líh. Hlavním cílem zavedení těchto daní je snížit spotřebu vybraných komodit. Sazby spotřebních daní jsou zpravidla stanoveny v Kč na jednotku základu daně. Výjimkou je sazba daně u tabákových výrobků, která má dvě části – procentní část a pevnou (stanovenou v Kč na jednotku). Správcem spotřebních daní jsou celní orgány.

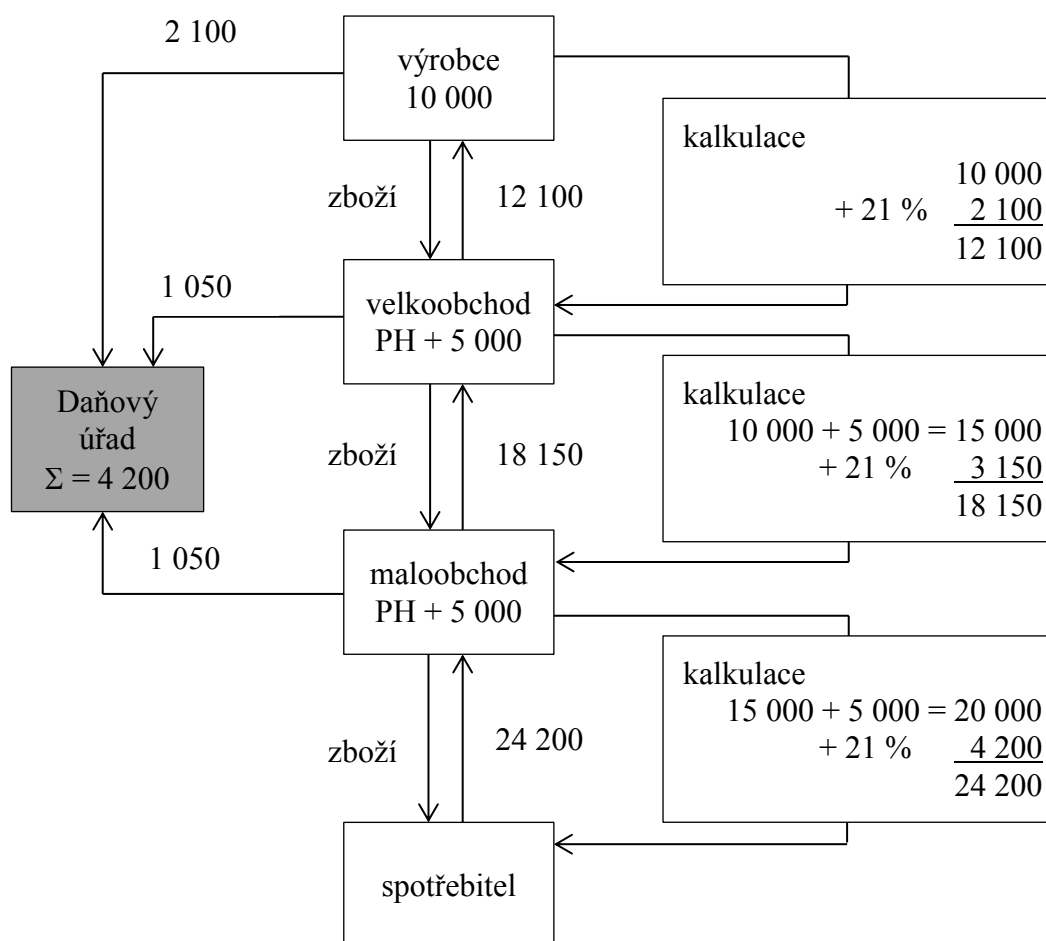
## **Daň z přidané hodnoty**

První myšlenky o DPH se objevují po druhé světové válce. S mírně odlišným mechanismem než je stávající, začala v roce 1954 jako první používat DPH Francie. Následovalo ji Dánsko a vzápětí Německo. Průkopníky DPH se staly členské země Evropského společenství.

DPH nahradila dříve využívanou daň z obratu, která měla významný nedostatek – duplicitní účinek. Duplicitní účinek spočívá v tom, že obrat, zdaněný u jednoho výrobce nebo obchodníka, je součástí ceny jiného, u kterého pak bude opět podléhat dani.

Principem DPH je zdanění přidané hodnoty, což je hodnota zboží, kterou si plátcé daně přidávají k hodnotě pořízeného zboží, použitého pro zhotovení daného výrobku resp. k jeho prodeji. Přidaná hodnota představuje součet mezd, rent, zisků, salda úroků a amortizace daného jednoho subjektu. Zdaněním pouze této přidané hodnoty je odstraněna duplicita daně a dani podléhá vždy jen nová výroba a obchod. Mechanismus výpočtu DPH je znázorněn v Obr. 2.2.

Obr. 2.2: Princip DPH



Zdroj: [9] + vlastní úprava

Z uvedeného schématu lze vyčíst, že v prvním stupni vyprodukuje výrobce zboží v hodnotě 10 000. k této hodnotě pak připočítá daň, za částku včetně daně (tedy 12 100) prodá zboží velkoobchodu a vypočtenou daň odvede daňovému úřadu. Velkoobchod si k hodnotě zboží bez DPH přičte svou přidanou hodnotu ve výši 5 000 a z celkové částky 15 000 pak vypočítá daň. Maloobchodu poté prodá zboží za částku včetně daně, tj. 18 150, od daně ve výši 3 150 si odpočítá daň zaplacenou v ceně pořizovaného zboží – 2 100 – a odvede daňovému úřadu pouze vzniklý rozdíl, který činí 1 050. Obdobně postupuje maloobchod, případně další články, které by se účastnily výrobně distribučního cyklu. Posledním článkem řetězce je pak konečný spotřebitel, k jehož tíži je daň uvalena. Sám daň sice neodvádí, ale platí ji v ceně výrobku. Daň za spotřebitele odvádí maloobchod, který je plátcem daně. [9]

### Výhody a nevýhody DPH

Mezi výhody DPH se řadí nejčastěji:

- neutralita,
- transparentnost, možnost zdaňovat zboží i služby,

- významný zdroj příjmů státního rozpočtu,
- poměrně velká odolnost vůči daňovým únikům.

DPH je neutrální nejen ke konkurenci, ale také k organizační struktuře subjektu, protože nediskriminuje žádnou výrobní činnost. Zdanění prodávaného zboží nezávisí na počtu provedených transakcí, nýbrž na výši přidané hodnoty.

Výnosy z DPH jsou jednou z největších a nejvýznamnějších příjmových složek veřejných rozpočtů, což je dáno především všeobecností této daně.

Pokud je systém DPH dobře propracován a je kladen důraz na jeho důsledné dodržování, jsou subjekty na trzích tlačeny k daňové disciplíně a existuje jen malá pravděpodobnost daňových úniků.

Do výčtu nevýhod DPH lze zařadit zejména:

- administrativní náročnost spojenou se systémem evidence této daně,
- schopnost působit na výši cenové hladiny v ekonomice,
- jednorázové problémy související se zavedením DPH.

DPH je zahrnuta v cenách zboží i služeb a je tvořena na všech úrovních zpracování a také obchodování. Díky tomu má velký vliv na ceny statků a služeb na trhu. Pokud dojde ke zvýšení sazby DPH o určitý procentní bod, může toto zvýšení vyvolat mimo jiné i růst inflace.

Obavy z růstu inflace se u subjektů objevují v případě, že se v zemi kde DPH není, uvažuje o jejím zavedení. Pro tento účinek daně z přidané hodnoty však neexistují ekonomické důvody, s výjimkou, kdy by měla být daň zavedena s úmyslem navýšení příjmů státního rozpočtu. [9]

## **2.2.4 Daň z přidané hodnoty v ČR**

DPH je základním prvkem daňové soustavy České republiky již od 1. ledna 1993. Je typem nepřímé daně a je povinnou daní ve všech členských státech Evropské unie. Jak bylo již výše zmíněno, DPH je uvalena na konečného spotřebitele, ale odvádí ji plátce daně, který uskutečňuje zdanitelná plnění.

Při uplatňování DPH se po vstupu do Evropské unie vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), který byl již mnohokrát novelizován a jehož legislativní úprava zpracovává již mnohokrát novelizovanou Směrnicí Rady 2006/112/EC ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

DPH platí v tuzemsku všechny právnické i fyzické osoby, včetně neziskových subjektů, které jsou zde registrovány k dani anebo jsou povinny k odvodu daně ze zákona,

přestože nejsou k dani registrovány. Obecně má plátce povinnost uplatňovat daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění a zároveň má nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých plnění, zdaňuje se tedy skutečně jen přidaná hodnota.

Správa daně se řídí obecnými ustanoveními vyplývajícími ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a nabyt účinnosti dnem 1. ledna 2011. Dále se při správě DPH používají specifická ustanovení hlavy IV ZDPH. Při vývozu a dovozu zboží se postupuje podle celního kodexu, který upravuje správu cla. [2]

## **2.3 Daňová harmonizace v Evropské unii**

Evropská unie (dále EU) oficiálně vznikla ke dni 1. 11. 1993 na základě podpisu Maastrichtské smlouvy o EU. Nahradila tak, resp. zastřešila původní tři Evropská společenství – Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO), Evropské společenství pro atomovou energii (EURATOM) a Evropské hospodářské společenství (EHS). Maastrichtská smlouva byla následně novelizována Amsterodamskou smlouvou (účinnou od 1. 1. 1999) a smlouvou z Nice (účinnou od 1. 1. 2003). Maastrichtská smlouva, jinak řečeno Smlouva o EU, a Smlouva o fungování EU (dříve smlouva o založení Evropského hospodářského společenství) jsou označovány jako základní dokumenty EU. Byla vypracována také Ústava EU, která měla být hlavním a jediným základním dokumentem EU, ale nakonec nebyla přijata všemi členskými státy a proto nevešla v platnost. Poslední novelizací základních dokumentů je tak Lisabonská smlouva, přijatá v roce 2009.

### **2.3.1 Předpoklady harmonizace**

Základní myšlenkou existence Evropské unie je Evropská integrace. Jde o proces vytváření stále užšího propojení mezi evropskými národy. Propojování se týká mnoha oblastí – politické, zákonodárné i ekonomické a započalo již po druhé světové válce. Znamená to však nutnost států převádět určité kompetence na společné orgány – tedy orgány EU a Radu Evropy, která stojí jako samostatná instituce mimo EU.

Mezi hlavní orgány EU patří Evropská komise, Evropská rada, Rada Evropské unie, Evropský parlament a Evropský soudní dvůr. Z těchto orgánů se pouze Evropská komise, Rada Evropské unie a Evropský parlament účastní legislativního procesu.

Evropská rada neboli Evropský summit je nejvyšším orgánem EU a tvoří ho představitelé států a vlád členských států EU.

Evropská komise je ryze komunitárním orgánem nezávislým na vůli členských států, prosazuje zájmy EU a v oblasti daní má výhradní právo předkládat legislativní návrhy. Je složena z 27 komisařů. Pravomoci komise jsou:

- iniciativní – jako jediný orgán může komise v oblasti komunitárního práva předkládat Radě a Parlamentu návrhy předpisů, také se účastní zasedání Parlamentu, kde svá stanoviska a návrhy obhajuje,
- výkonná – stará se o vykonání a dodržení právních předpisů primárního i sekundárního práva,
- kontrolní – kontroluje dodržování práva EU,
- zastupování EU navenek.

Rada Evropské unie (dříve rada ministrů) má společně s Evropským parlamentem poslední slovo při schvalování předpisů, jejichž návrhy předkládá Evropská komise. Rada také podepisuje jménem EU mezinárodní dohody týkající se různých oblastí např. životní prostředí, obchod, doprava.

Evropský parlament je jediným orgánem demokratického charakteru, do nějž jsou zástupci voleni občany v přímých volbách na období 5 let. Má hlavní tři úlohy:

- společně s Radou Evropské unie schvaluje předpisy navržené Komisí,
- provádí dohled nad dalšími orgány EU a kontroluje demokratičnost jejich fungování,
- ve spolupráci s Radou Evropské unie projednává a přijímá rozpočet EU.

Evropský soudní dvůr je podle Lisabonské smlouvy složen ze soudního dvora, tribunálu a specializovaných soudů. Tribunál je soudem první instance a vznikl z důvodu ulehčení činnosti soudního dvora. Základní činností soudního dvora je řešení sporů a ukládání sankcí (neřeší však spory mezi jednotlivci, k tomu je určen Evropský soudní dvůr pro lidská práva ve Štrasburku), zkoumání ústavnosti zákonů a jiných předpisů a sjednocení výkladu práva EU v členských zemích tzv. řízení o předběžné otázce.

Dalšími orgány EU jsou např. Účetní dvůr Evropské unie, Evropský hospodářský a sociální výbor, Výbor regionů, Evropská centrální banka, Evropská investiční banka.

Jak bylo již výše zmíněno, Evropská integrace se týká mnoha oblastí. Výjimkou není ani daňová mezistátní spolupráce, které se věnují již některé články jednoho ze základních dokumentů EU – Smlouvy o fungování EU. Z poměru, v jakém se články věnují přímým a nepřímým daním, je patrné, které daně budou hrát v Evropské integraci větší roli. Pouze jeden článek je věnován daním přímým, kdežto daněmi nepřímými se zabývají hned čtyři články.



Se vznikem EU v roce 1993 vznikla také koncepce jednotného vnitřního trhu. Tato koncepce byla vytvořena jako vyšší forma společného trhu, který zahrnoval tři základní svobody – volný pohyb zboží, osob a kapitálu, ale v 80. letech začal stagnovat. Koncepce jednotného vnitřního trhu (dále jen JVT) zahrnovala místo tří již čtyři základní svobody – volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu a dále vedle základních pěti politik – zemědělská, dopravní, společná obchodní, sociální a soutěžní, které zahrnoval už společný trh, byly zavedeny politiky novější, mezi které patří např. vízová, azylová a přistěhovalecká, hospodářská a měnová, ochrana spotřebitele, nebo ochrana životního prostředí.

### **Daňová harmonizace a koordinace**

Daňové systémy jednotlivých členských států se utvářely historicky odděleně, proto bylo nutné s tímto faktem pracovat, jestliže mělo být zajištěno fungování nejdříve společného trhu a následně JVT. V tomto směru se hovoří o daňové koordinaci a daňové harmonizaci.

Daňovou koordinaci lze považovat za první krok ke sladění daňových systémů. Má vést k omezení arbitrážních obchodů, praní špinavých peněz či škodlivé daňové konkurence. Hlavním cílem je stanovení minimální úrovně průhlednosti a informační spolupráce v daňové oblasti. Výsledkem daňové koordinace jsou např. smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které se týkají přímých a majetkových daní.

Daňová harmonizace představuje sblížení, sladování a přizpůsobení daňových systémů členských států a jednotlivých daní. Snahy o daňovou harmonizaci probíhaly již od počátku existence Evropského hospodářského společenství. Brzy se zjistilo, že otázka daní je velmi choulostivým tématem. Jednotlivé státy si jen velmi nerady nechávají zasahovat do svých daňových systémů, zejména pak do výše daní. Hlavní roli zde hraje skutečnost, že odvody na daních jsou hlavní příjmovou složkou státního rozpočtu a každý stát si proto tyto příjmy hlídá.

V současnosti je na mnohem pokročilejší úrovni harmonizace daní nepřímých oproti daním přímým. Důvodem je, že nepřímé daně souvisejí daleko více s volným pohybem zboží a služeb než daně přímé, a představitelé členských států pochopili, že pro fungování JVT je harmonizace těchto daní nutná. Daňová harmonizace je tedy chápána jako „nutné zlo“ pro existenci a fungování JVT.

Harmonizace se může týkat jednak konstrukce daně a jednak její správy – vybírání daně, daňová kontrola atd. Vždy ale probíhá ve třech fázích:

- určení daně, která se má harmonizovat,
- harmonizace základu daně,

- harmonizace sazby daně.

Daňová harmonizace se v EU provádí různými způsoby. Typickým způsobem je vydávání směrnic týkajících se daňové problematiky. Neustálé rozšiřování EU o další země však nadále ztěžuje harmonizační snahy, protože všechny předpisy v daňové oblasti musí být přijaty jednomyslně, což při současném počtu členských států je téměř nemožné. Tento problém se řeší udělováním výjimek. Ty uděluje buď Komise, nebo jsou uvedeny přímo v konkrétní směrnici. Spousta výjimek byla udělena u přijímání směrnic týkajících se daně z přidané hodnoty. Česká republika po svém vstupu do EU v roce 2004 také žádala výjimku, udělena jí však nebyla, protože původní výjimky byly uděleny před vstupem ČR starším členům, a Komise zhodnotila, že výjimek je již moc a další udělovány nebudou. Výjimky měly být uděleny pouze dočasně, ovšem nejsou omezeny konkrétním datem a proto jsou v podstatě trvalé. Výjimky jsou tedy řešením problému, jak zajistit přijetí daně směrnice, nicméně tak dochází k dalšímu oddálení harmonizace.

Specifickým nástrojem harmonizace daňových systémů jsou judikáty Soudního dvora EU. Přestože se jedná obvykle o rozsudky žalob subjektů vnitrostátního práva, podávají také výklad komunitárního práva, který je společný pro všechny členské státy. Tyto rozsudky jsou nazývány jako negativní daňová harmonizace.

Hlavním potenciálním přínosem jak daňové harmonizace, tak daňové koordinace je omezení daňových úniků a účinků škodlivé konkurence.

V souvislosti s daňovou harmonizací jsou známy ještě dva pojmy – daňová aproximace a daňová konkurence. Daňová aproximace je termín označující snahy, jejichž hlavním cílem není přímo sladění daňových soustav, ale jen jejich přiblížení. Zastánci daňové konkurence nejsou jednoznačně odpůrci harmonizace. Poukazují však na skutečnost, že volná konkurence mezi státy v daňové oblasti může být rovněž přínosem zejména např. při úspoře prostředků veřejných rozpočtů. Pozitiva daňové konkurence připouští také Evropská komise.

Již bylo zmíněno, že daňové systémy států v Evropě se vyvíjely historicky odděleně a proto byly naprosto nesrovnatelné a rozdílné.

Největší rozdíly byly především v oblasti nepřímých daní, kde pouze Francie využívala daň z přidané hodnoty, kdežto v ostatních zemích byla uplatňována daň z obratu. Daň z obratu je založena na kaskádovitém systému výběru daně, který neumožňuje daňovou neutralitu. Přitom neutralita je hlavní předností daně z přidané hodnoty.

Naopak v oblasti daní přímých existovala v jednotlivých daňových systémech členských států přibližně stejná struktura důchodových daní. Lišil se pouze postup konstrukce základu daně, výpočet daně, či systém položek snižujících základ daně.

Po založení Evropského hospodářského společenství se v 60. letech objevují první snahy o harmonizaci daňových systémů členských států. Následovalo však deset let stagnace těchto snah, které skončilo až přijetím rozhodnutí, že země musí povinně zavést systém daně z přidané hodnoty místo daně z obrátu. V tomto období přišly na řadu výše zmíněné výjimky, včetně výjimky pro nově přijaté členy, kteří museli v určitou přechodnou dobu na systém DPH přejít. K dalšímu posunu v harmonizaci DPH došlo, když bylo schváleno jednotné vymezení daňové základny pro výpočet DPH. Po zavedení jednotného vnitřního trhu v roce 1993 pokračovaly snahy o užší koordinaci. V souvislosti s tím přijatá daňová opatření se nakonec opět týkala výhradně nepřímých daní.

### **2.3.2 Právo EU a daňová harmonizace**

Prameny českého práva a práva EU jsou značně odlišné. Mezi prameny českého práva patří právní normativní akty a normativní smlouvy. Právní normativní akty zahrnují ústavní zákony, zákony, vládní nařízení a vyhlášky. S výjimkou vyhlášek tvoří tyto akty Parlament ČR, který má zákonodárnou moc. Normativní smlouvy, což jsou například kolektivní smlouvy, jsou určeny konkrétním subjektům a nejsou tedy tvořeny Parlamentem ČR.

V právu EU se prameny práva člení do dvou skupin – na primární a sekundární právo. Do primárního práva se řadí základní dokumenty EU, což jsou zakládající a přístupové smlouvy a ostatní smlouvy.

V sekundárním právu se dále rozlišují:

- nařízení – jsou považována za obdobu zákonů v českém právu a platí přímo v celé EU,
- směrnice – jsou určeny pouze členským státům a nemají v českém právu obdobu,
- rozhodnutí – jsou individuálním právním aktem, obvykle jsou příslušenstvím směrnice a jsou určena pro jeden konkrétní stát,
- doporučení a stanoviska – nejsou závazným pramenem práva, proto se obvykle jako pramen neuvádějí.

### **Přednost práva EU před vnitrostátním právem**

Vzhledem k tomu, že každý členský stát má své vnitrostátní právo a zároveň jsou vydávány předpisy na úrovni EU, nastává otázka, který předpis, pokud řeší stejnou problematiku, se použije. Existují dva typy účinku předpisů komunitárního práva:

přímý účinek – národní právo je nahrazeno komunitárním (právem EU), národní právo sice zůstává v platnosti, ale nesmí být aplikováno (použito na určitou situaci);

ustanovení s přímým účinkem je bezpodmínečně a přímo aplikovatelné na jednotlivce, není již potřeba národních prováděcích pravidel,

nepřímý účinek – národní právo není nahrazeno a vzniká odpovědnost státu za uzpůsobení národních předpisů podle komunitárního práva; pro aplikaci příslušného ustanovení jsou potřeba národní prováděcí pravidla.

Dále se rozlišují tři druhy přímého účinku:

- vertikální vzestupný – jednotlivec má možnost se dovolat ustanovení komunitárního práva soudem proti danému státu,
- horizontální – jednotlivec má právo se dovolat ustanovení komunitárního práva vůči jinému jednotlivci,
- vertikální sestupný – stát se může dovolávat ustanovení práva EU proti jednotlivci.

Všechny typy přímého účinku mají v komunitárním právu nařízení. V primárním právu záleží na povaze daného ustanovení. Pokud má ustanovení přímý účinek, pak zahrnuje všechny jeho typy. Směrnice mohou mít pouze jeden druh přímého účinku – vertikální vzestupný. U ostatních ustanovení se vždy pro účely zjištění typu účinku posuzuje, zda je dané ustanovení bezpodmínečně a přímo aplikovatelné. Jestliže není, přímého účinku nenabývá.

Pro úpravu daňové problematiky se v komunitárním právu využívají převážně směrnice. Je to dáno tím, že na rozdíl od nařízení určují směrnice cíl, kterého má být dosaženo, ale umožňují členským státům, aby si k dosažení tohoto cíle zvolily prostředky podle svého uvážení.

Po přijetí směrnice se tedy mohou národní legislativy lišit, jelikož není dán způsob, jakým má být směrnice implementována. Implementace, což je proces, kdy dochází k zajištění respektování, použití a vymahatelnosti ustanovení směrnice pomocí národních právních předpisů, následuje po transpozici, která znamená pouze formální přenesení obsahu směrnice do legislativ členských států. Transpozice, jinak řečeno provedení směrnice vnitrostátním právním předpisem, je tedy technika splnění povinnosti členského státu zajistit soulad mezi komunitárním a vnitrostátním právem. Za úplné splnění povinnosti se však považuje až samotná implementace, tj. stav, kdy je reálná možnost dosáhnout cíle stanoveného ve směrnici a je možná vymahatelnost těchto cílů ze strany jednotlivců vůči státu.

Vzhledem k tomu, že po schválení směrnice mají členské státy povinnost je implementovat do národních legislativ v určené lhůtě, nejsou směrnice na rozdíl od nařízení bezprostředně po schválení použitelná, tzn., nemají přímý účinek.

Přesto mohou směrnice v určité situaci přímého účinku (vertikálního vzestupného) nabýt. Ustanovení směrnice nabývají přímého účinku ve chvíli, kdy členský stát řádně a včas neimplementuje směrnici do svého národního práva. Nastává odpovědnost státu. To znamená, že jednotlivci se mohou dovolávat ustanovení směrnice vůči státu, ale směrnice nemůže ukládat povinnosti jednotlivci. Nemůže tak dojít k poškození jednotlivce. Například v daňové oblasti se daňový subjekt může dovolávat práva vyplývajícího z neimplementované směrnice, kdežto správce daně nesmí ustanovení dané směrnice použít v neprospěch daňového subjektu.

Důležitou úlohu v daňové harmonizaci hraje také Evropský soudní dvůr. Ten se skládá ze specializovaných soudů, Tribunálu a Soudního dvora. Z těchto soudů se daňovým otázkám věnuje Soudní dvůr. Většina řízení o daňové problematice probíhá formou předběžných otázek, které představují výkladovou činnost Soudního dvora. Nejčastěji podávají vnitrostátní soudy dotazy k Soudnímu dvoru a ten poté vydá rozhodnutí, které je pro národní soud závazné.

Dalším významným nástrojem daňové harmonizace jsou mezinárodní daňové smlouvy – smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy se týkají přímých, nejčastěji důchodových daní. Cílem těchto smluv je zabránit uložení daňové povinnosti ve dvou či více státech jednomu daňovému subjektu za stejné zdaňovací období a na tutéž skutečnost.

### **2.3.3 Harmonizace daně z přidané hodnoty**

Harmonizační proces u daní nepřímých a tedy i DPH jsou na mnohem pokročilejší úrovni než u daní přímých, kde tento proces již nějakou dobu stagnuje.

O sjednocování nebo alespoň sblížování nepřímých daní jednájí členské státy EU už od počátku integračních snah v Evropě. Hlavním cílem harmonizace nepřímých daní je zamezení diskriminace dovážených výrobků a zvýhodňování vyvážených komodit.

Harmonizace nepřímých daní je nezbytná pro fungování jednotného vnitřního trhu, zejména pro oblast volného pohybu zboží a služeb. Nepřímé daně se od přímých liší tím, že jsou odváděny plátcí, ovšem poplatníkem těchto daní jsou koneční spotřebitelé. Jsou to daně uvalené na výrobky a služby a nerespektují příjmovou situaci poplatníka – tzv. daně „in rem“. V rámci nepřímých daní se rozlišují dvě skupiny daní:

- všeobecné nepřímé daně – daň z přidané hodnoty, daň z obratu,
- selektivní nepřímé daně – tzv. akcízy, v ČR např. daň z lihu.

Daň z přidané hodnoty patří mezi všeobecné nepřímé daně. Od roku 1987 je zavedena jako jediná všeobecná nepřímá daň ve všech členských státech EU a nahradila tak v některých zemích daň z obratu. Z hlavního důvodu harmonizačních snah – zajištění

fungování JVT a odstranění bariér mezinárodního obchodu – je dani z přidané hodnoty věnováno nejvíce úsilí a pozornosti.

DPH je jednou z vícefázových daní, což znamená, že je ukládána ve všech částech výroby a prodeje daného výrobku resp. služby. Od daně z obrátu se DPH liší tím, že je u ní možný odpočet daně z přijatých plnění. U DPH dochází pouze ke zdanění přidané hodnoty, což je hodnota, kterou si plátce přidává k hodnotě nakoupených plnění. Na rozdíl od daně z obrátu není DPH duplicitní daní, protože daň už jednou zaplacená v ceně komodity není dále podrobena dani. Situace je však složitější ve chvíli, kdy do výrobního resp. obchodního řetězce vstoupí neplátce DPH. Nicméně pro použití při mezinárodních transakcích je DPH vhodnější než daně obrátové, jelikož DPH je k těmto transakcím neutrální.

Také v judikatuře Soudního dvora EU lze nalézt charakteristiku DPH. Podle ní jde o obecnou daň ze spotřeby uvalenou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně. Je daní přímo úměrnou ceně zboží a služeb, nezávislou na počtu uskutečněných transakcí předcházejících prodeji konečnému spotřebiteli a je vybírána po odečtení daně na vstupu.

Již od počátku snah o harmonizaci DPH bylo mimo jiné jasné, že musí proběhnout sjednocení a přijetí všeobecného principu výběru daně. Jsou známy dva odlišné způsoby, o kterých se neustále jedná:

- princip země původu,
- princip země spotřeby.

Princip země původu znamená, že ke zdanění zboží, resp. k výběru daně, dojde v zemi, ze které se dodává zboží či poskytuje služba. Opačně je tomu u principu země spotřeby, kdy dochází k výběru daně až v zemi spotřeby dané komodity.

Přestože je vynakládáno značné úsilí na zavedení principu země původu, zatím nebylo naplněno. Stále se převážně užívá princip země spotřeby, což je způsobeno zejména tím, že princip země původu předpokládá zavedení jednotné sazby DPH ve všech státech EU. V případě různých sazeb by byla tatáž komodita nabízena s různou výší DPH a tedy za různé prodejní ceny. To by znamenalo, že stát s vyšší sazbou daně by své zboží hůře prodával. Výhody principu země původu jsou spatřovány v odstranění daňových hranic při zavedení jednotné sazby daně a také v neexistenci daňové diskriminace, protože by zboží vyvážené i určené pro domácí trh bylo zdaňováno stejnou sazbou.

Protože se princip země spotřeby již osvědčil a existuje značná neochota členských zemí sjednotit své sazby DPH, zůstává současný stav zachován, přestože zde existuje možnost vzniku daňové diskriminace. Navíc lze na základě materiálu COM/2010/0695 final (Zelená kniha o budoucnosti DPH) usuzovat, že princip země spotřeby bude v budoucnu zřejmě ještě

více podporován. Hlavní prioritou EU je zabezpečit volný pohyb zboží a služeb a zamezit daňové diskriminaci, což v současnosti není možné zajistit jiným způsobem. Stejný princip se v současnosti uplatňuje také v obchodě se třetími zeměmi.

### **DPH jako příjem rozpočtu EU**

Daně jsou významným příjmem veřejných rozpočtů států, žádný přímo daňový příjem do rozpočtu EU však neexistuje. Přesto daně zasahují do rozpočtu EU a to formou odvodu z výnosů DPH jednotlivých členských států.

Příjmová stránka rozpočtu EU byla v roce 1970 stanovena rozhodnutím Rady Evropské unie o nahrazení finančních příspěvků členských států vlastními zdroji společenství 70/243/ECSC, EES, Euratom. Toto rozhodnutí udává hlavní čtyři složky vlastních zdrojů společenství. Jsou to:

- dávky, prémie, doplňkové nebo vyrovnávací částky uvalené v rámci společné zemědělské politiky na produkty dovážené ze třetích zemí a dávky a poplatky v rámci organizace trhu s cukrem,
- výnosy z cla uvaleného na výrobky přicházející na vnitro unijní trh v rámci obchodu s nečlenskými státy,
- příspěvek z hrubého národního produktu (HNP) byl jako poslední zdroj schválen v roce 1988 a od roku 2002 se odvádí z hrubého domácího produktu (HDP),
- procento z národního výnosu daně z přidané hodnoty.

Poté co bylo DPH zahrnuto do zdrojů rozpočtu Evropských společenství, se projevil její výhody – nízké náklady na výběr této daně a to, že je významným zdrojem příjmů rozpočtu. Navíc byla jedinou daní, na níž se zástupci členských států shodli, že může být použita jako zdroj příjmů rozpočtu EU. K realizaci tohoto zdroje však mohlo dojít až poté, co všechny členské státy přistoupily na jednotný systém DPH, proto došlo k realizaci až v roce 1979, přestože schválen byl již o devět let dříve.

V rozhodnutí Rady bylo dále stanoveno, že výše odvodu DPH do rozpočtu EU nebude větší než 1 % z harmonizovaného základu daně, přičemž do konce roku 1977 byly připuštěny maximálně 2 %. 1 % se využívalo až do roku 1986, kdy byl limit zvýšen o 4 desetiny na 1,4 %.

V roce 1986, po přístupu Španělska a Portugalska k EU, se však začaly projevovat také nevýhody daně z přidané hodnoty. Jelikož byla a stále je prosazována zásada zdanění v místě spotřeby, jsou tak zvýhodňovány státy v pozici čistých vývozců. S růstem HDP rostou

i příjmy z DPH, ale tyto příjmy nerostou z důvodu odkládání jejich části jako úspor rovnoměrně.

V roce 1988 tak došlo na základě Bruselské dohody ke stanovení maximálního harmonizovaného vyměřovacího základu, který odpovídal 55 % HNP daného státu. O tom, že má klesat výše odvodů DPH ze 1,4 % na 1 % bylo rozhodnuto v roce 1992 a výše odvodu z DPH byla snížena na 50 % HNP. Rozhodnutím rady z roku 2000<sup>1</sup> byl limit odvodu DPH do rozpočtu EU snížen na 0,75 % pro roky 2002 a 2003. Pro roky 2004 až 2006 byla poté uplatňována maximální sazba odvodu 0,50 %. V současnosti je uplatňována sazba 0,30 %, s individuálními výjimkami Rakouska, Německa, Nizozemska a Švédska, které odvádějí ještě méně.

V tabulce 2.1 jsou uvedeny údaje, které zobrazují, jak se příjmy z DPH podílely na celkových příjmech rozpočtu EU v letech 1979 až 2011. Z počátku podíl DPH na celkových příjmech rostl, avšak v roce 1988 dosáhl vrcholu a dá se říci, že od té doby až na drobné výkyvy klesá. Zatím nejnižší podíl DPH na celkových příjmech byl zaznamenán v roce 2010, kdy tento podíl činil pouhých 9,8 %.

Tab. 2.1: Podíl výnosu DPH jako příjmu rozpočtu EU (v mil. EUR v běžných cenách)

Rok	Podíl DPH na celkových příjmech		Celkové příjmy
	absolutně	v %	Absolutně
1979	7 039,8	48,2	14 602,6
1988	24 978,4	59,7	41 843,4
1995	39 127,3	52,1	75 077,1
2002	22 388,2	23,5	95 434,4
2006	17 206,2	15,9	108 423,0
2011	14 798,9	11,4	130 000,0

Zdroj: [8], [36] + vlastní úprava

## Úloha směrnic v harmonizaci DPH

Problematiku daní upravují v EU zpravidla směrnice. První směrnicí týkající se DPH byla První směrnice Rady ze dne 11. 4. 1967 (67/227/EHS) o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. V této směrnici byla uložena členským státům povinnost zavést DPH a nahradit tak daň z obratu. Dále v ní byly uvedeny hlavní důvody zavedení DPH v EU

Druhá směrnice Rady byla vydána téhož roku jako První směrnice s označením 67/228/EHS. Tato směrnice definovala předmět DPH a základní pojmy, jako je místo plnění,

<sup>1</sup> Rozhodnutí Rady 2000/597/EC, Euratom, ze dne 29. 9. 2000



dodání zboží, osoba povinná k dani, atd. Mimo jiné směrnice umožnila zavádění různých sazeb daně.

Třetí směrnice 69/463/EHS, Čtvrtá směrnice 71/401/EHS a Pátá směrnice 72/250/EHS pouze prodlužovaly termíny pro zavedení DPH Belgie a Itálii.

Následovalo vydání přelomové Šesté směrnice 77/388/EHS, která nahradila Druhou směrnici. Šestá směrnice obsahovala harmonizaci celé DPH. Byla natolik významná, že prošla mnoha novelizacemi. To však způsobilo značnou roztržitost úpravy a proto byla v roce 2006 směrnice nahrazena Směrnicí Rady 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. Recast. Tato směrnice je rovněž velmi rozsáhlá a také je neustále novelizována, jedná se však o novou a jednotnou úpravu DPH. Směrnice nabyla účinnosti 1. 1. 2007 a je novým platným základním dokumentem harmonizace DPH. Nejvýznamnějšími novelizacemi této směrnice jsou následující:

- Směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. 12. 2007, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty,
- Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo plnění při poskytnutí služby,
- Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. 12. 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, která za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství zavádí povinnost podávat Souhrnná hlášení,
- Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. 5. 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty, která umožňuje uplatnění snížené sazby daně např. u stravovacích služeb,
- Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. 3. 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Směrnice umožňuje členským státům zavést princip reverse charge (odvod daně příjemcem plnění) v rámci vnitrostátních plnění také pro emisní povolenky,
- Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. 7. 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o pravidla fakturace.
- Směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. 12. 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu.

Tato směrnice říká, že od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2015 nesmí být základní sazba DPH nižší než 15 %. [35]

Významnými směrnicemi v oblasti DPH jsou ještě Osmá, Desátá a Třináctá směrnice Rady. Osmá a Třináctá směrnice jsou věnovány vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným a usazeným na území EU. Desátá směrnice se zabývá místem plnění při pronájmu movitého majetku.

Směrnicí 91/680/EHS byly zrušeny daňové hranice na území EU a byl zaveden pojem intrakomunitární obchod. Intrakomunitární obchod probíhá uvnitř území, na němž jsou jednotné daňové předpisy, a proto není potřeba celních kontrol na hranicích států. Zboží není pod kontrolou celních úřadů, proto bylo při zavedení JVT vydáno nařízení Rady č. 218/92, které současně s dalšími nařízeními povinně zavedlo daňové identifikační číslo (DIČ), datový systém VIES (VAT Information Exchange System) a kontrolní statistický systém Intrastat.

Součástí harmonizačních snah bylo dále sjednocení počtu daňových sazeb a jejich výše. Nakonec bylo rozhodnuto, že základním modelem budou dvě sazby – základní a snížená – jak je tomu v současnosti také v ČR. Pro oba druhy sazeb byla v roce 1989 stanovena rozmezí, v nichž se sazby měly pohybovat. Pro základní sazbu bylo rozmezí 14 – 20 %, pro sníženou pak 4 – 9 %. V roce 1993 byly směrnicí 92/77/EHS stanoveny minimální sazby daně – základní sazba 15 % a snížená 5 %. Pro přechodné období směrnice umožnila zemím držet sníženou sazbu pod 5 %. Sazeb DPH se týká také směrnice 2010/88/EC, v níž je určeno další období – od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2015 – v němž nesmí základní sazba činit méně než 15 %. [34]

Výčet položek spadajících do snížené sazby daně je součástí příloh Šesté směrnice. V roce 2009 došlo k úpravě těchto příloh. Byla zrušena původní příloha a nahrazena resp. rozšířena o další položky zařazené do snížené sazby. Tohoto seznamu se do jisté míry členské země mohou a nemusí držet. V případě, že se stát rozhodne určitou položku se seznamu zdanit základní sazbou daně, je to možné. Nelze to však provést naopak.

DPH je významnou příjmovou složkou nejen veřejných rozpočtů státu, ale také rozpočtu EU. Proto bylo nutné zajistit mezi členskými státy úzkou spolupráci a kvalitní výměnu informací v oblasti DPH. K tomu posloužila Směrnice Rady 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní na oblast DPH. Ve směrnici jsou uvedeny hlavní důvody pro spolupráci a výměnu informací v oblasti DPH. Píše se v ní, že daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem vedou k rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a ohrožují poctivou hospodářskou soutěž, proto ovlivňují řádné

fungování společného trhu. K účinnějšímu boji proti těmto praktikám je třeba posílit spolupráci mezi správci daně uvnitř Společenství v souladu se společnými zásadami a pravidly. Je třeba rozšířit vzájemnou pomoc v oblasti daní přímých na oblast nepřímých daní, aby bylo zajištěno jejich správné vyměřování a výběr. [11], [32]

## 3 Specifika uplatňování DPH u obcí

### 3.1 Charakteristika obcí

Územně samosprávné celky, mezi něž patří obce, kraje a hlavní město Praha, se řadí do neziskových organizací. To znamená, že hlavním účelem zřízení těchto organizací není dosahování zisku, jak tomu je u podnikatelských subjektů. Obec je základním územním samosprávným společenstvím občanů. Tvoří územní celek, který je vymezen hranicí obce (něco jiného je pak obecní úřad).

Základní právní úprava obcí je obsažena v zákoně č. 128/2000 Sb. o obcích (dále jen zákon o obcích) a v zákoně č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Obce jsou právníckými osobami, veřejnoprávními korporacemi a jsou účetními jednotkami, které mají vlastní majetek. Obce vystupují v právních vztazích svým jménem a nesou odpovědnost z těchto vztahů vyplývajících. Každá obec má svůj vlastní název, k jehož změně může dát souhlas pouze Ministerstvo vnitra. Zákon o obcích mimo jiné také říká, že: „obec, která má alespoň 3 000 obyvatel, je městem, pokud tak na návrh obce stanoví předseda Poslanecké sněmovny po vyjádření vlády.“<sup>2</sup>

Obce smějí vytvářet dobrovolné svazky obcí dle zákona o obcích, ale nesmějí se sdružovat podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů. Od 1. 1. 2010 jsou obce povinny vést účetnictví v plném rozsahu a podléhají přezkoumání hospodaření, které upravuje zákon č. 420/2004 Sb. o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Podle tohoto zákona obec požádá o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad nebo auditora zapsaného v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů ČR. [6], [12]

### 3.2 Činnost obcí

Hlavním úkolem obcí je pečovat o rozvoj svého území a potřeby občanů. Obce však nemusejí plnit stanovené úkoly samy. Mohou pro plnění těchto úkolů zakládat či zřizovat organizační složky obce, příspěvkové organizace a právnické osoby jako např. obchodní společnosti nebo obecně prospěšné společnosti.

Nejčastěji se hospodářská činnost vykonává pomocí příspěvkových organizací. Příkladem může být obecní knihovna, kino či divadlo, nebo také muzeum. Příspěvkové organizace (dále jen PO) jsou stejně jako obce neziskové subjekty. Při jejich zřizování se jednak předpokládá, že u podnikatelských činností, jež bude PO vykonávat, nebude

---

<sup>2</sup> § 3 zákona č. 128/2000 Sb. o obcích, ve znění pozdějších předpisů

generován zisk a jednak, že PO nebude ekonomicky samostatným subjektem. Proto jsou tyto organizace částečně dotovány zřizovatelem.

Pokud se obec rozhodne zřídit subjekt, který naopak bude ekonomicky samostatný a bude dosahovat ekonomického zisku, zvolí si obec jako formu zřizovaného subjektu obchodní společnost. Nejčastěji jsou využívány společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Typickým příkladem obcí založených obchodních společností je dopravní podnik, vodovody a kanalizace či technické služby.

Obec může také provozovat podnikatelskou činnost samostatně, či pomocí organizační složky obce. Jde o činnosti jednodušší a menšího rozsahu, které nevyžadují stálý dozor a vedení ze strany pracovníků obce. Těmito činnostmi jsou například pronájem obecních nemovitostí, provoz čistírny odpadních vod, prodej suvenýrů, atd.

Obec vykonává své činnosti dvěma způsoby:

- v samostatné působnosti,
- v přenesené působnosti.

Vymezení činnosti a jejich zařazení do oboru působnosti je velmi důležité. Zákon č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů přesně vymezuje, které činnosti spadají do samostatné působnosti a které do přenesené působnosti. Pokud není určitá činnost v zákoně přesně označena, předpokládá se, že spadá do samostatné působnosti.

### **Samostatná působnost**

Jak bylo již zmíněno, obec je právnickou osobou a má tedy právní subjektivitu. Proto jsou všechny listiny vyhotovené orgány obce týkající se otázek samostatné působnosti obce označovány v záhlaví slovem „Obec“ resp. „Město“ a názvem obce či města. Odvozeně se pak užívá „Městský obvod“ či „Městská část“. Všechna opatření starosty, obecní rady nebo orgánů obce se ve věci přenesené působnosti označují v záhlaví slovy „Obecní úřad“ resp. „Městský úřad“, „Magistrát“, „Úřad městské části“ doplněné o název obce či města.

Do samostatné působnosti patří činnosti, o nichž rozhoduje zastupitelstvo a v některých případech obecní rada. Jsou to například tyto činnosti:

- schvalování programu rozvoje obce, územního a regulačního plánu,
- zřizování trvalých a dočasných peněžních fondů,
- rozhodování o hospodaření obce dle schváleného rozpočtu (rozhoduje rada),
- zřizování resp. zakládání a rušení PO, organizačních složek, jiných právnických osob,
- vydávání obecně závazných vyhlášek obce,

- zřizování a rušení obecní (městské) policie,
- ukládání pokut ve věcech samostatné působnosti obce, atd.

### **Přenesená působnost**

Výkonem činností v přenesené působnosti obce se rozumí výkon státní správy. Obec se při výkonu státní správy musí řídit zákony a právními předpisy vydanými na základě zákona, případně usneseními vlády či směrnicemi ústředních správních úřadů. Výkon těchto činností je financován příspěvky ze státního rozpočtu.

### **Orgány obce**

Obec je samostatně spravována zastupitelstvem, které je vrcholným orgánem obce, není však označováno jako statutární orgán, což je v jiných případech obvyklé. Dalšími orgány obce jsou rada, starosta, obecní úřad (tj. starosta, místostarosta, tajemník a zaměstnanci obce) a zvláštní orgány obce. Zastupitelstvo vydává rozhodnutí o věcech v samostatné působnosti. Do jeho působnosti patří například schvalování rozpočtu a zakládání či rušení příspěvkových organizací a organizačních složek obce. Rada obce je výkonným orgánem v oblasti samostatné působnosti a zodpovídá se zastupitelstvu.

### **Příjmy a výdaje obce**

Zákon č. 250/300 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů stanovuje, které položky jsou zahrnuty do příjmů a výdajů obcí.

Do příjmů obce patří zejména:

- příjmy z vlastního majetku a majetkových práv,
- příjmy z výsledků vlastní činnosti,
- příjmy z místních poplatků
- výnosy daní nebo podíly na nich
- dotace ze státního rozpočtu a ze státních fondů,
- dotace z rozpočtu kraje,
- přijaté peněžité dary a příspěvky.

Mezi výdaje se řadí především:

- výdaje na vlastní činnost obce v její samostatné působnosti, zejména výdaje spojené s péčí o vlastní majetek a jeho rozvoj,
- výdaje spojené s výkonem státní správy, ke které je obec pověřena zákonem,
- závazky vyplývající pro obec z uzavřených smluvních vztahů v jejím hospodaření a ze smluvních vztahů vlastních organizací, jestliže k nim přistoupila,

- závazky přijaté v rámci spolupráce s jinými obcemi nebo s dalšími subjekty, včetně příspěvků na společnou činnost,
- úhrada úroků z přijatých půjček a úvěrů,
- výdaje na emise vlastních dluhopisů a na úhradu výnosů z nich náležejících jejich vlastníkům,
- výdaje na podporu subjektů provádějících veřejně prospěšné činnosti a na podporu soukromého podnikání prospěšného pro obec,
- splátky přijatých půjček, úvěrů a návratných výpomocí a splátky jistiny vlastních dluhopisů jejich vlastníkům
- jiné výdaje uskutečněné v rámci působnosti obce, včetně darů a příspěvků na sociální nebo jiné humanitární účely. [6], [10]

### 3.3 Základní pojmy DPH ve vztahu k obcím

Obce se stejně jako další veřejnoprávní subjekty musejí při výkonu hospodářské činnosti řídit českými daňovými předpisy, z nichž pro účely DPH jsou nejvýznamnější Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Daňový řád).

ZDPH byl naposledy novelizován k 1. 1. 2013 a to konkrétně zákony č. 457/2011 Sb., č. 500/2012 Sb., a č. 502/2012 Sb. Tyto novely s sebou přinesly mnoho více či méně významných změn a mimo jiné došlo opět ke zvýšení sazeb DPH.

Zmíněnou novelizací je provedena transpozice směrnice Rady č. 2010/45/EU, kterou se mění směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace. Zároveň novela zajišťuje plnění Nařízení Rady č. 282/2011, které specifikuje pravidla pro uplatnění DPH a upřesňuje některé formulace původní směrnice. Další změny pak souvisejí s již platnými směrnici a nařízeními Rady, která umožňují členským státům využít některá ustanovení, a v České republice k tomu dosud nedošlo.

Obce jsou v rámci evropského práva rovněž zavázány dodržovat výklad evropského práva, který provádí Soudní dvůr EU.

V České republice provádí výklad českých zákonů jejich autoři, tedy Ministerstvo financí. Pro veřejnoprávní subjekty byly navíc vydány metodické informace s názvy „Informace pro kraje a obce I, II a III“. [5], [10]

#### 3.3.1 Obec jako plátce DPH

V rámci § 4, § 6, § 6a – 6i ZDPH se rozlišují mimo jiné tyto subjekty:

- plátce daně,

- osoba povinná k dani,
- osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (dále jen JČS),
- osoba neusazená v tuzemsku,
- osvobozená osoba,
- identifikovaná osoba.

Plátcem daně se rozumí subjekt, který je registrován k DPH v tuzemsku na základě některého ze zákonných důvodů. Plátcí vzniká povinnost přiznat daň na výstupu z jeho uskutečněných plnění a zároveň uplatňuje nárok na odpočet daně z přijatých plnění. Kromě v zákoně uvedených důvodů, z nichž je subjekt povinen podat žádost o registraci k DPH, umožňuje zákon také registraci dobrovolnou.

Osobou povinnou k dani (dále jen OPD) se rozumí každá (tedy fyzická i právnická) osoba, která samostatně vykonává ekonomickou činnost. Významný je zde pojem „ekonomická činnost“, který bude vysvětlen v následující podkapitole. Za OPD se také považuje právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Mezi tyto právnické osoby pak patří například i PO zřízené obcí za účelem výkonu určité oblasti hospodářské činnosti obce.

Osoba registrovaná k dani v JČS je osobou, již bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy.

Osobou neusazenou v tuzemsku se rozumí OPD, která nemá v tuzemsku sídlo, a která uskuteční zdanitelné plnění (dodání zboží či poskytnutí služby) s místem plnění v tuzemsku, přičemž nemá v tuzemsku provozovnu, nebo se tato provozovna daného plnění neúčastní.

Osvobozená osoba je OPD se sídlem či provozovnou v JČS, která je v tomto státě osobou s obdobným postavením jako v tuzemsku OPD se sídlem v tuzemsku, která není plátcem daně.

OPD se může stát identifikovanou osobou v těchto případech:

- neplátce nebo právnická osoba nepovinná k dani pořídí v tuzemsku zboží z JČS, které je předmětem daně (výjimkou jsou prostřední osoby při pořízení zboží v rámci zjednodušeného třístranného obchodu),
- neplátce se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku přijme zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku od OPD neusazené v tuzemsku (jde o dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi a poskytnutí služby),



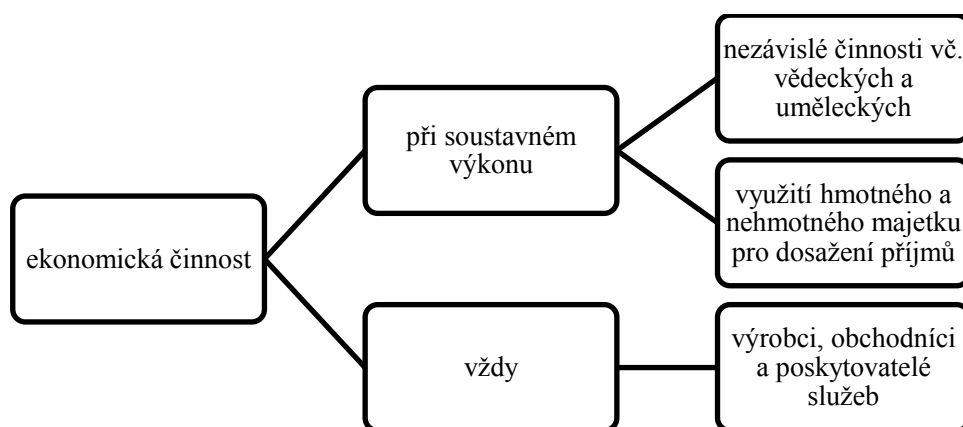
- neplátce se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku poskytne službu s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 ZDPH (výjimkou je poskytnutí služby, které je v JČS osvobozeno).

Pro obce a další veřejnoprávní subjekty se stal přelomovým rok 2009, kdy došlo k významným změnám v ZDPH týkající se obratu pro účely povinné registrace a tedy plátcovství DPH. Došlo ke sjednocení položek relevantních pro účely posuzování obratu pro všechny subjekty. Tím byla zrušena výhoda, která plynula z odlišného posuzování obratu pro veřejnoprávní subjekty. Mnoho obcí se tak stalo plátcí DPH na základě překročení obratu, protože se do něj začala započítávat i plnění, která se do něj předtím nezahrnovala. Jedná se o osvobozené nájemné a převody nemovitostí. Kromě toho novela ZDPH z roku 2009 zrušila posuzování obratu dle způsobu účtování či vedení evidence a do obratu se tak začala zahrnovat hodnota plnění bez ohledu na způsob účtování. [5], [10], [13], [37]

### 3.3.2 Ekonomická a veřejnosprávní činnost obce

Ekonomická činnost je v § 5 odst. 2 ZDPH definována jako soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále také činnost vykonávaná podle zvláštních právních předpisů jako nezávislá činnost, tj. činnost lékařů, advokátů, spisovatelů, umělců, sportovců, atd. Dále se za ekonomickou činnost považuje soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Z uvedeného vyplývá, že existují dvě skupiny činností, které jsou považovány za ekonomickou činnost. Tuto skutečnost je znázorněna v Obr. 3.1.

Obr. 3.1: Dvě skupiny ekonomických činností



Zdroj: [13] + vlastní úprava

V ZDPH je také řečeno, co ekonomickou činností není: „Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem

pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního předpisu.“<sup>3</sup>

Od 1. 1. 2010 již v ZDPH nelze nalézt definici veřejnoprávních subjektů. Zákon však říká, že stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů nebo obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za OPD, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností přijímají úplatu. Za OPD se tyto subjekty považují v případě, kdy při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy došlo k výraznému narušení hospodářské soutěže nebo v případě kdy uskutečňují činnosti uvedené v příloze č. 1 ZDPH (do 31. prosince 2012 byly tyto činnosti součástí přílohy č. 3 ZDPH).

Jedná se především o tyto činnosti:

- dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny,
- dodání nového zboží za účelem dodání v nezměněném stavu,
- telekomunikační služby,
- nákladní a osobní přeprava,
- služby cestovních kanceláří a agentur včetně průvodcovských služeb,
- reklamní služby,
- služby při pořádání výstav, veletrhů a kongresů,
- stravovací služby v podobě závodních a podobných jídelen, kantýn.

Je tedy zřejmé, že zákon nerozlišuje mezi ekonomickou činností vykonávanou jako hlavní či vedlejší činnost, ale rozlišuje mezi výkonem ekonomické činnosti a veřejnosprávní činností.

Obec je tedy OPD, která vykonává jak ekonomickou tak veřejnosprávní činnost. Příjmy z ekonomické činnosti tak podléhají DPH, kdežto příjmy z výkonu veřejné správy nikoliv. Veřejnosprávní činnost však není charakterizována v ZDPH, ve Směrnici Rady EU 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ani v jiném právním předpisu. Lze však odvodit, že pojem veřejná správa vznikl ze slova „správa“ a ze skutečnosti, že činnosti, které tato správa zahrnuje, sledují veřejné cíle. Veřejná správa je tedy vykonávána ve veřejném zájmu a na rozdíl od soukromé správy je naprosto vázána právem. Představuje totiž činnosti, které jsou plně prostoupeny ústavními principy charakterizujícími právní stát.

Přestože přesnou definici veřejné správy tedy nelze najít, pro účely DPH je znám její výklad z judikatury Soudního dvora EU. Ten stanovil v rozsudku C-446/98 Fazenda Pública jednoznačná kritéria pro činnosti, při jejichž výkonu vystupuje veřejnoprávní subjekt jako

---

<sup>3</sup> §5 odst. 2 ZDPH

orgán veřejné správy. Podle něj je veřejná správa činnost, při níž subjekt vystupuje jako orgán veřejné správy v rámci zvláštního právního režimu platného pro veřejnoprávní subjekty (na základě zvláštního právního předpisu) nikoliv za stejných právních podmínek, které platí pro subjekty soukromého práva.

U obcí tedy výkon veřejné správy představuje činnost, kterou vykonává obec na základě právního předpisu, který jí uděluje pravomoci, které soukromoprávní subjekty nemají. Konkrétně do výkonu veřejné správy patří například:

- nakládání s odpady na základě zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- organizování dopravy na území obce dle zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů,
- provozování veřejného pohřebiště na základě zákona č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Příjmy z výkonu veřejné správy se skládají zejména ze správních a místních poplatků, či poplatků vymezených jiným právním předpisem, na základě kterého se také odvíjí výkon veřejné správy.

Pokud obec k výkonu veřejné správy zřídí a pověří příspěvkovou organizací či obchodní společností, postupuje se u těchto subjektů v rámci DPH stejným způsobem jako u obcí. Při výkonu veřejné správy tak nejsou tyto subjekty považovány za OPD a příjmy z této činnosti nejsou předmětem DPH. [10]

### **3.3.3 Předmět daně u obcí**

V souvislosti s DPH se rozlišují dva typy zdanitelných plnění. Jsou to plnění přijatá a plnění uskutečněná. Přijatá plnění jsou taková, která obec nakupuje a využívá pro svou ekonomickou činnost. Těchto plnění se pak týká pojem nárok na odpočet a daň na vstupu, poněvadž jde o plnění, která vstupují do daného subjektu.

Uskutečněná plnění jsou taková, která obec dodává dalším subjektům. Je s nimi svázán pojem daň na výstupu, neboť tato plnění ze subjektu vystupují.

Na konci zdaňovacího období se na základě podkladů z evidence pro účely DPH provedou dílčí výpočty týkající se úprav nároku na odpočet, zjistí se tak celková výše daně na vstupu z přijatých plnění (nároku na odpočet) a porovná se s celkovou splatnou daní na výstupu. Pokud daň na vstupu převyšuje daň na výstupu, vzniká obci nadměrný odpočet, má tedy nárok na úhradu od finančního úřadu (správce daně). V případě, že je daň na výstupu

vyšší než na vstupu, vzniká obci vlastní daňová povinnost, kterou musí odvést příslušnému finančnímu úřadu.

Plnění jsou nejprve posuzována podle toho, zda jsou předmětem daně či nejsou. Nejsou-li předmětem daně, znamená to, že nepodléhají dani z přidané hodnoty. Nic dalšího se u těchto plnění již neposuzuje a až na výjimky se tato plnění do daňového přiznání neuvádí. Výjimkou je zde např. poskytnutí služby s místem plnění v JČS, jenž sice není předmětem daně, ale do daňového přiznání se zahrnuje.

Předmětem DPH jsou dle § 2 ZDPH dodání zboží, převod nemovitostí, pořízení zboží z JČS OPD nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, pořízení nového dopravního prostředku z JČS osobou nepovinnou k dani, dále poskytování služeb a také dovoz zboží z třetích zemí. Aby však tato plnění byla předmětem daně, musí být poskytnuta:

- v tuzemsku (v České republice),
- za úplatu,
- v rámci ekonomické činnosti,
- plátcem daně.

Pokud je zjištěno, že plnění je předmětem daně, posuzuje se u něj dále, zda jde o typické zdanitelné plnění, či jde o plnění osvobozené. Zdanitelné plnění je takové, u něhož vzniká plátcovi povinnost přiznat daň na výstupu. Toto plnění podléhá dani z přidané hodnoty a obvykle je také spojeno s možností uplatňovat nárok na odpočet u přijatých plnění, použitých pro vytvoření tohoto zdanitelného plnění. Osvobozené plnění je takové, které podléhá dani z přidané hodnoty a uvádí se do daňového přiznání spolu se zdanitelnými plněními, ovšem z těchto plnění se daň na výstupu neodvádí.

V případě, že je plnění zařazeno do osvobozených plnění, je třeba dále posoudit, zda se jedná o plnění osvobozené s nárokem, či bez nároku na odpočet. Výčet jednotlivých osvobozených plnění v dělení na plnění s nárokem a bez nároku na odpočet daně je obsažen v § 51 – 71g ZDPH.

Mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně patří dle § 51, odst. 1 ZDPH například základní poštovní služby a dodání poštovních známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, výchova a vzdělání, sociální pomoc, zdravotnické služby a od 1. 1. 2013 zde patří také penzijní činnosti. Dále je mezi těmito osvobozenými plněními uveden převod a nájem nemovitostí, přičemž u nájmu nemovitostí jiným plátcům se může obec rozhodnout, zda uplatní osvobození, nebo daň na výstupu.

V § 63 odst. 1 ZDPH jsou uvedena plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, z nichž lze zmínit například vývoz zboží, dodání zboží do jiného členského státu, přeprava osob, poskytnutí služby do třetí země atd. [5], [13]

### **Plnění, která nejsou předmětem daně**

Předmětem daně nejsou zejména tyto položky:

- výnosy za uskutečněné plnění v rámci výkonu veřejné správy,
- výnosy za uskutečněná plnění v rámci ekonomické činnosti, u kterých tak stanovuje ZDPH, tj. například prodej či vklad podniku, poskytnutí dárku malé hodnoty nebo plnění s místem plnění mimo tuzemsko,
- výnosy, které nejsou považovány za uskutečněná plnění, tj. například finanční bonusy, náhrady škod, přijaté úroky z prodlení, smluvní sankce, kauce a také dary a dotace.

Výnosy za uskutečněná plnění v rámci výkonu veřejné správy u obcí nejsou předmětem daně, jelikož při jejich uskutečňování není obec v postavení OPD a nejsou uskutečňovány v rámci ekonomické činnosti. Zde je potřeba mít na paměti, že výběr místních poplatků, který spadá také do veřejné správy, není předmětem daně pouze v případě, že jsou tyto poplatky vybírány na základě vydané obecní vyhlášky, která stanovuje jejich výši a podmínky pro výběr. V případě, že obec takovou vyhlášku nevydá a přesto poplatky vybírá, jsou tyto poplatky příjmem považovaným za výnos z ekonomické činnosti, který tak podléhá dani. U místních poplatků je tak potřeba vždy posoudit, zda obec postupuje v souladu s obecní vyhláškou. Podobný princip se uplatňuje u správních poplatků, kde je třeba zkoumat, zda subjekt při jejich výběru postupuje v souladu se zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, resp. jiných zákonů opravňujících k výběru správních poplatků. [10]

#### **3.3.4 Místo plnění**

Jednou ze čtyř podmínek pro posouzení, zda je plnění předmětem daně, je skutečnost, že bylo uskutečněno v tuzemsku. Jinak řečeno, místem plnění dané transakce je tuzemsko.

Problematika určování místa plnění je značně problematická. Existují sice určitá základní pravidla, ale je zde také mnoho jiných variant. Právní úprava místa plnění se nachází v § 7 – 12 ZDPH.

#### **Dodání zboží**

Při stanovování místa plnění u dodání zboží lze rozeznávat tři základní situace:

- dodání zboží bez jeho přepravy,
- dodání zboží včetně jeho přepravy,
- dodání zboží s montáží či instalací.

V prvním případě dochází nejčastěji k předání zboží zákazníkovi přímo na prodejně a místem plnění je tak místo, kde se zboží nachází v okamžiku předání.

Pokud je zboží dodáno zákazníkovi včetně přepravy, kterou zajišťuje sám dodavatel, odběratel nebo případně pověřená třetí osoba, je místem plnění místo, kde přeprava zboží začíná.

V případě dodání zboží s montáží či instalací je místem plnění místo, kde dochází k samotné montáži či instalaci.

### **Poskytování služeb**

Základním pravidlem pro stanovení místa plnění je posouzení, kdo je příjemcem služby. Pokud jde o OPD, je místem plnění sídlo nebo místo podnikání příjemce služby. Pokud je služba poskytnuta pro provozovnu OPD, která se nachází jinde než je sídlo či místo podnikání příjemce, pak je místem plnění tato provozovna.

Jiná situace nastává, pokud je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani. V tomto případě je místem plnění místo, kde sídlí či podniká OPD, která službu poskytuje, případně její provozovna pokud je jinde než sídlo či místo podnikání poskytovatele.

Pro účely stanovení místa plnění je v § 9 odst. 3 ZDPH uvedeno, že při poskytnutí služby se za OPD považuje také obec, pokud jsou jí poskytnuty služby, přestože nesouvisí s její ekonomickou činností.

Uvedené základní principy se však využijí pouze v případě, že zákon nestanoví jinak. V § 10 – 10k ZDPH jsou vymezena specifická pravidla pro určení místa plnění u některých služeb. Pro problematiku DPH u obcí jsou nejvýznamnější tyto:

- služby vztahující se k nemovitosti (§ 10 ZDPH),
- přeprava osob (§ 10a ZDPH),
- služby v oblasti kultury, umění a sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb (§ 10b ZDPH),
- nájem dopravního prostředku (§ 10d a 10j ZDPH).

Místo plnění pro služby vztahující se k nemovitosti se stanoví podle toho, kde se daná nemovitost nachází. Do těchto služeb se řadí například nájem nemovitosti, služby realitní kanceláře, stavební práce či služby znalce.

Pro určení místa plnění u přepravy osob je směrodatné, kde se daný úsek přepravy uskutečňuje, přičemž není podstatné, kdo je příjemcem služby.

U služeb v oblasti kultury, umění a sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb došlo k 1. 4. 2011 ke změně při stanovení místa plnění. Nyní se nejprve posuzuje, zda jde o vstupné na tyto akce, nebo služby, které s akcí souvisejí. Pokud se jedná o vstupné, je místem plnění místo konání akce. U služeb souvisejících s danou akcí je opět významné, kdo je příjemcem služby. Pokud je to osoba nepovinná k dani, je místem plnění místo konání akce. Pokud je příjemce OPD, je místem plnění jeho sídlo či místo podnikání – zde tedy platí základní pravidlo.

V případě nájmu dopravních prostředků se rozlišují tři situace:

- dlouhodobý pronájem (§ 9 odst. 1 nebo 2 ZDPH),
- krátkodobý pronájem (§ 10d ZDPH),
- speciální pravidlo dle § 10j ZDPH.

U dlouhodobého pronájmu se uplatňuje opět základní pravidlo příjemce služby. Charakteristika krátkodobého nájmu, která je uvedena v § 10d ZDPH, umožňuje také určit, co je považováno za dlouhodobý pronájem.

Krátkodobý pronájem je chápán jako nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu kratší než 30 dní a u lodí 90 dní. Místem plnění je pak místo, kde je dopravní prostředek předán zákazníkovi k užívání.

Speciální pravidlo dle § 10j ZDPH se váže ke skutečnému využití dopravního prostředku ve třetí zemi. [10]

### **3.3.5 Registrační povinnost obce**

Z již dříve uvedeného vyplývá, že nelze dávat rovnítko mezi pojmy plátce daně a OPD. Obec jako OPD má povinnost registrovat se k DPH. Plátcem se obec stává při splnění zákonem stanovených podmínek. V praxi nejběžnější důvody registrace obcí jsou:

- překročení obratu 1 mil. Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců, přičemž obrat představuje souhrn úplat bez DPH včetně dotace k ceně za zdanitelná plnění a osvobozená plnění s nárokem na odpočet i bez nároku na odpočet daně (pokud se nejedná o doplňkovou příležitostnou činnost). Do obratu nejsou zahrnuty úplaty za prodej dlouhodobého majetku, zálohy, úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko, dle § 5 odst. 3 ZDPH také úplaty za výkon veřejné správy a dále se do obratu nezahrnují výnosy získané jinak než za uskutečněná

plnění, což jsou u obcí například dotace z veřejných rozpočtů, výnosy z rozpočtového určení daní, atd.,

- uzavření smlouvy o sdružení s plátcem DPH - v tomto případě se obec stává plátcem kde dni uzavření smlouvy, pokud však obec neplátce uzavře smlouvu o sdružení s fyzickou osobou podnikající neplátcem, musejí společně sledovat obrat; zákon nepřipouští variantu, v níž by byl jeden subjekt sdružení plátce a druhý neplátce,
- subjekt, tedy obec, se stane identifikovanou osobou,
- dobrovolná registrace – v případě obcí může mít dvě hlavní příčiny: prvním důvodem může být předpokládané překročení obratu, případně to může být pro obec výhodnější; druhá příčina je méně častá a jde o situaci, kdy obec nakupuje statky v základní sazbě DPH a prodává je ve snížené sazbě, či jako osvobozená plnění s nárokem na odpočet, příkladem mohou být ubytovací služby, bytová výstavba či provozování lyžařského vleku.

Příhlášku k registraci není oprávněna podat OPD, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. Výjimkou je případ, kdy se OPD rozhodne u nájmu nemovitostí uplatnit daň a nikoliv osvobození.

### **Zrušení registrace obce**

Zrušení registrace je možné na žádost obce, nebo na podnět správce daně.

Obec může zažádat o zrušení registrace po splnění podmínek daných v § 106b ZDPH. O zrušení registrace lze tedy žádat nejdříve po uplynutí jednoho kalendářního roku od data účinnosti registrace, pokud obrat obce nedosáhl za daný rok limitu 1 mil. Kč nebo obec uskutečňovala pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně (od 1. 4. 2011). Ty samé podmínky platí pro obec jako člena sdružení, pokud ze sdružení vystoupí, je vyloučena, nebo přestane být OPD, ale až po vypořádání majetku. Při podání žádosti o zrušení registrace je obec povinna dokázat splnění výše uvedených podmínek.

Z podnětu správce daně může dojít ke zrušení registrace (§ 106 ZDPH), pokud plátce (tedy obec) přestal uskutečňovat ekonomické činnosti, neuskutečnil po dobu 12 měsíců bez udání důvodů zdanitelné plnění, závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daní (stane na základě rozhodnutí správce daně tzv. nespolehlivým plátcem) nebo uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. [5], [10]

### **3.3.6 Zvláštní režim přenesení daňové povinnosti**

Režim přenesení daňové povinnosti je princip, při němž přechází povinnost priznat daň na příjemce plnění. Právní úprava se nachází v § 92a – 92g ZDPH. Režim se týká



tuzemských zdanitelných plnění u vybraných druhů dodání zboží a poskytnutí služeb. Před novelou z 1. 4. 2011 byl využíván pouze u dodání zlata, v rámci boje proti daňovým únikům byl však touto novelou rozšířen o následující plnění:

- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 včetně dodání tohoto zboží po zpracování – železný šrot a odpad (§ 92c ZDPH),
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (§ 92d ZDPH),
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e ZDPH).

Hlavním úkolem režimu přenesení daňové povinnosti je podle zákonodárců zamezení situacím, kdy plátce uskutečňující zdanitelné plnění z těchto plnění neodvedl daň na výstupu, ale zároveň příjemce plnění nárokoval u těchto plnění odpočet daně na vstupu.

Režim se využívá výhradně při obchodování mezi plátcí daně. Poskytovatel neuplatní daň na výstupu, vystaví daňový doklad bez DPH se všemi zákonem danými náležitostmi a uvede v něm informaci, že se jedná o režim přenesení daňové povinnosti. Z důvodu zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů příjemce plnění nezasahuje do původního dokladu, ale doplní výši daně v evidenci pro účely DPH a přizná daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Následně může uplatnit nárok na odpočet DPH, pokud přijatá plnění použije pro účely, kde nárok na odpočet vzniká.

Poskytovatel i příjemce jsou povinni vést za každé zdaňovací období evidenci pro účely DPH dle § 92a ZDPH a předložit výpis z této evidence v elektronické podobě správci daně současně s daňovým přiznáním.

Obce se nejčastěji v praxi mohou setkat se situací uvedenou v bodě prvním, tedy s dodáním zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH, která obsahuje seznam zboží, u něhož se tento režim využije. Jsou to mimo jiné železný šrot, kovový odpad, odpad z drahých kovů, odpad z plastů a textilu, sběrový papír a skleněné střepy.

Od 1. 1. 2012 tento režim obce využívají také při poskytnutí stavebních a montážních prací. Vzhledem ke značným obtížím při posuzování, zda se jedná o plnění v rámci režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních a montážních prací byl k 1. 1. 2013 do §92e ZDPH doplněn nový odstavec. Ten říká, že pokud poskytovatel stavební nebo montážní práce, v souvislosti s ním uskutečnil zdanitelné plnění, u kterého aplikoval režim přenesení daňové povinnosti (tzn., že vystavil daňový doklad, na němž uvedl údaj, že daň odvádí zákazník), a příjemce plnění akceptuje doklad vystavený poskytovatelem, jedná příjemce ve shodě s poskytovatelem. Vzniká tedy „právní fikce“, že bez dalšího toho uskutečněné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti.

Obce jsou častými odběrateli stavebních a montážních prací, nicméně aby tato plnění podléhala režimu přenesení daňové povinnosti, musí být tato plnění použita pro účely související s ekonomickou činností. Jak již bylo vysvětleno, obec se při výkonu veřejné správy nepovažuje za OPD, a protože se režim přenesení daňové povinnosti uplatní výhradně při poskytování plnění mezi plátcí, přijatá plnění použitá v souvislosti s veřejnoprávní činností by tomuto režimu nepodléhala. To znamená, že je nutná úzká spolupráce při předávání informací mezi obcí jako příjemcem služby a jejím poskytovatelem. Daňoví poradci v tomto případě doporučují, aby si poskytovatel služby vyžádal od obce písemné prohlášení, pro jaké účely bude plnění použito. V případě, že budou stavební a montážní práce obcí použity pro více účelů, podléhají celkově režimu přenesení daňové povinnosti, avšak obec může následně uplatnit nárok na odpočet pouze v částečné výši. [10]

### **3.3.7 Výpočet DPH**

Ekonomické teorie rozlišují tři metody výpočtu daně z přidané hodnoty. Jsou to metody:

- součtová,
- účetní (přímá rozdílová),
- nepřímá rozdílová (fakturační).

Součtová a účetní metoda se v praxi nevyžívají, proto nebudou dále rozebírány. Nepřímá rozdílová metoda je založena na odečítacím principu. Metoda vychází z odvodu salda DPH, které vzniká jako rozdíl mezi daní na vstupu a daní na výstupu, přičemž daň z přidané hodnoty zaplacená na vstupech nevchází do prodejní ceny výrobku.

Při výpočtu daně z přidané hodnoty jsou významné pojmy, jako je základ daně a sazba daně. Základem daně se rozumí vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátec za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou bylo plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby a to bez DPH. Do základu daně je mimo hodnoty samotného plnění zahrnuto clo, spotřební daně, daně z energií, také dotace k ceně a ještě například vedlejší související náklady, které zahrnují balné, dopravné, pojištění, atd. Základ daně se snižuje o případné poskytnuté slevy.

Sazba daně z přidané hodnoty je dána procentem ze základu daně. V České republice se v současnosti využívají dvě sazby, a to jsou základní a snížená. Od 1. ledna 2013 činí základní sazba daně 21 % a snížená 15 %. Oproti roku 2012 tak byly obě sazby zvýšeny o jeden procentní bod.

Existují dva způsoby výpočtu DPH:

- metoda „shora“,
- metoda „zdola“.

Metoda „shora“ se využívá v situaci, kdy je známa pouze celková částka plnění (tedy včetně DPH) a sazba daně. Postup je znázorněn v následujících rovnicích.

$$\text{Výše DPH} = \text{celková částka} \cdot \text{koeficient} \quad (3.1)$$

$$\text{Koeficient} = \frac{\text{sazba daně v procentech}}{\text{sazba daně v procentech} + 100} \quad (3.2)$$

Koeficient se zaokrouhluje na čtyři desetinná místa. Pro základní sazbu činí koeficient 0,1736 a pro sníženou sazbu daně má koeficient hodnotu 0,1304.

Metoda „zdola“ spočívá v klasickém výpočtu, kdy známe základ daně a sazbu daně.

$$\text{Výše DPH} = \text{základ daně} \cdot \frac{\text{sazba daně v procentech}}{100} \quad (3.3)$$

### 3.3.8 Nárok na odpočet daně

Právní úprava oblasti nároku na odpočet daně se nachází v § 72 – 79 ZDPH a byla kompletně přepracována novelou k 1. 4. 2011. Touto novelou došlo také ke změnám v terminologii. Zatímco pojem vyrovnání odpočtu daně u dlouhodobého majetku zůstává stejný a jeho úprava je pouze přesunuta do jiného paragrafu, u drobného majetku a zásob byl zaveden zcela nový mechanismus, který je stejně jako u dlouhodobého majetku nazván jako vyrovnání odpočtu, což může působit nemalé potíže v orientaci.

Nárok na odpočet daně představuje právo plátce odečíst si daň na vstupu od daně na vstupu a snížit si tak v daňovém přiznání daňovou povinnost. Nárok na odpočet daně na vstupu souvisí s přijatými zdanitelnými plněními. Pojem daň na vstupu je definován v § 72 odst. 2 ZDPH jako daň, která je stanovena na základě zákona a je uplatněna:

- na zboží, nemovitosti či služby, které byly či mají být poskytnuty,
- na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země,
- v případě dodání zboží na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí, kde je nájemce povinen odkoupit předmět nájmu.

Vzhledem k definici, v níž je řečeno, že jde o daň stanovenou na základě zákona již nelze uplatňovat nárok na odpočet v případě, že poskytovatel uvede daň na daňovém dokladu v nesprávné výši. Chybně uvedená daň na dokladu tak nezakládá nárok na odpočet daně. Důsledkem toho by měla být větší zodpovědnost příjemců dokladů při jejich kontrole. Poskytovatel sice zodpovídá za správnost údajů na dokladu, ale příjemce má povinnost správnost těchto údajů ověřit.

Na základě ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH lze nárok na odpočet uplatnit po splnění určitých podmínek. Nárok na odpočet má pouze plátce daně, pokud má k dispozici daňový doklad vystavený jiným plátcem daně, nebo osobou registrovanou k dani v JČS. Další podmínkou je, že dané přijaté plnění, u něhož nárok uplatňuje, použije v rámci své ekonomické činnosti. Poslední důležitá podmínka říká, že nárok lze uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém nárok vznikl a nejpozději do tří let od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, kdy nárok na odpočet daně vznikl.

Plátcí daně nárok na odpočet nevzniká, jestliže přijatá zdanitelná plnění:

- použil pro osobní potřebu,
- použil v rámci své ekonomické činnosti pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- nepoužil v rámci ekonomické činnosti.

Existují také případy, kdy nárok na odpočet plátcí nevzniká, přestože dané plnění bylo použito v souvislosti s ekonomickou činností.

### **Nárok na odpočet daně v plné a v částečné výši**

Obec musí vždy v první řadě u každého přijatého zdanitelného plnění posoudit, jestli se vztahuje k ekonomické činnosti či k výkonu veřejné správy, tedy k tzv. neekonomické činnosti. Pokud alespoň z části souvisí přijaté zdanitelné plnění s ekonomickou činností, lze nárok na odpočet uplatnit.

Pokud obec usoudí, že se některá z přijatých zdanitelných plnění vztahují k ekonomické činnosti, přechází do druhé fáze, kdy je nutno posoudit k jakému druhu ekonomické činnosti se přijatá zdanitelná plnění vztahují. Pokud jsou tato plnění použita výhradně pro uskutečňování zdanitelných plnění, vzniká nárok na odpočet daně v plné výši. Naopak v případě, že jsou plnění použita výhradně pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet, obec nárok na odpočet nemá. Poslední situace, která může nastat, je, že jsou přijatá plnění použita pro účely, které zakládají nárok na odpočet a zároveň pro jiné účely tj. pro výkon veřejné správy. Obec má v tomto případě nárok na odpočet pouze v částečné výši. Právní úprava nároku na odpočet v částečné výši je obsažena v § 72 odst. 6 ZDPH a vztahuje se na souběh jak ekonomické tak veřejnosprávní činnosti tak na souběh činností s plným nárokem na odpočet a osvobozených bez nároku na odpočet daně.

### **Poměrný odpočet (§ 75 ZDPH)**

Výpočet poměrného nároku na odpočet se využívá v situaci, kdy dochází k souběhu ekonomické a neekonomické činnosti. Proveďte se jako součin daně na vstupu a poměrného

koeficientu. Poměrný koeficient vyjadřuje podíl použití plnění pro ekonomické činnosti. Pokud nelze poměrný koeficient stanovit podle skutečného použití, používá se kvalifikovaný odhad. Na konci kalendářního roku, v němž byl nárok na odpočet v poměrné výši uplatněn, musí plátce do hodnoty poměrného koeficientu zohlednit skutečný podíl použití daného zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Jestliže vznikne rozdíl mezi původním poměrným koeficientem a koeficientem na konci roku větší než 10 procentních bodů, provede se oprava odpočtu, která se zohlední v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období daného kalendářního roku. Pokud vyjde částka kladná, plátce může opravu provést. Pokud se ale vypočítá částka záporná, má plátce povinnost opravu provést.

### **Krácený odpočet (§ 76 ZDPH)**

Pokud obec používá přijatá plnění pro účely zakládající nárok na odpočet a zároveň pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet, je povinna provést krácení odpočtu. Stejně je třeba postupovat u přijatých zdanitelných plnění, u kterých nelze přesně určit, k jaké činnosti se váží. Jde zejména o režijní výdaje, do nichž patří například telefonní poplatky, spotřeba elektrické energie, či výdaje na pohonné hmoty. Nárok na odpočet pak může plátce uplatnit pouze v rozsahu odpovídajícímu použití plnění pro plnění s nárokem na odpočet.

Výše nároku na odpočet se tedy spočítá jako součin daně na vstupu a vypořádacího koeficientu. Výpočet vypořádacího koeficientu pro krácený odpočet není tak jednoduchý, jako u poměrného koeficientu. Vypořádací koeficient má v čitateli součet hodnot plnění s nárokem na odpočet daně a ve jmenovateli pak celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění bez nároku na odpočet. Do výpočtu koeficientu se nezahrnují následující plnění:

- prodej dlouhodobého majetku, využívaného pro ekonomické činnosti,
- příležitostné poskytnutí finančních služeb,
- příležitostný převod či nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor.

Koeficient se počítá z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně. Pokud tyto údaje nejsou k dispozici, použije se opět kvalifikovaný odhad. Po skončení kalendářního roku se pak provede vypořádání odpočtu podle skutečnosti.

Nastane-li souběh kráceného a poměrného nároku na odpočet daně, jedná se o situaci, kdy plátce používá přijatá plnění v rámci ekonomických činností i pro účely nesouvisející s ekonomickými činnosti a zároveň uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet i

bez nároku na odpočet daně. V tomto případě se použije pro výpočet nároku na odpočet v krácené výši místo částky daně na vstupu částka odpočtu daně v poměrné výši.

### **Vyrovnaní odpočtu (§ 77 ZDPH)**

Pojem vyrovnaní odpočtu zavedla novela k 1. 4. 2011. Je to zcela nový korekční mechanismus, který se využívá při změně nároku na odpočet daně. Týká se pouze krátkodobého majetku, resp. drobného majetku a zásob. Od 1. 1. 2013 podléhá vyrovnaní také původní odpočet daně uplatněný u staveb, bytů a nebytových prostor, které nejsou dlouhodobým majetkem. Vyrovnaní odpočtu je povinen plátce daně provést v případě, že plnění použil v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které zohlednil při prvotním uplatnění nároku na odpočet u tohoto plnění. Jedná se o situace, kdy:

- plátce uplatnil plný nárok na odpočet a následně plnění použil pro účely, u kterých je nárok na odpočet pouze v krácené výši nebo nárok na odpočet není vůbec,
- plátce uplatnil nárok na odpočet v krácené výši a plnění použil pro účely, u nichž je plný nárok na odpočet, nebo nárok na odpočet není.

Výpočet se při vyrovnaní odpočtu provádí jako rozdíl výše nároku na odpočet v okamžiku použití a původně uplatněného odpočtu daně.

Pokud by došlo v dalším zdaňovacím období opět k přeřazení majetku a změně účelu jeho využití, tato změna se již nepromítne do výše nároku na odpočet.

### **Úprava odpočtu (§ 78 ZDPH)**

Tak jako se vyrovnaní odpočtu týká výhradně oběžného majetku, tak se úprava odpočtu týká výhradně dlouhodobého majetku. Pro účely úpravy odpočtu je technické zhodnocení majetku považováno za samostatný dlouhodobý majetek a je posuzováno samostatně.

Úprava odpočtu se provádí, jestliže ve lhůtě 5 let (u nemovitostí 10 let) následujících po skončení kalendářního roku, v němž byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně účelu použití, resp. změně v rozsahu použití daného majetku pro ekonomické a neekonomické činnosti, nebo pro činnosti s nárokem a bez nároku na odpočet. Další podmínkou pro provedení úpravy odpočtu je, že změna v rozsahu použití majetku je vyšší než 10 procentních bodů (§ 78a odst. 3 ZDPH). V případě, že je změna nižší, úprava se neprovádí.

Výpočet lze znázornit rovnicí:

$$\text{Částka úpravy odpočtu} = \frac{\text{Daň na vstupu} \cdot (\text{UNO}_1 - \text{UNO}_2)}{5(10)} \quad (3.4)$$

UNO<sub>1</sub> zde představuje ukazatel nároku na odpočet daně k datu, kdy se provádí úprava odpočtu, UNO<sub>2</sub> znamená ukazatel nároku na odpočet daně v okamžiku, kdy byl původní odpočet daně uplatněn, nebo v němž byl majetek pořízen, pokud plátce neměl nárok na odpočet daně. Hodnota ve jmenovateli znamená počet let daný lhůtou pro úpravu odpočtu. Hodnota 10 se použije u nemovitostí a hodnota 5 pro ostatní dlouhodobý majetek.

Pokud je jeden z ukazatelů roven 0, znamená to, že zde není žádný nárok na odpočet. Ukazatel, který má hodnotu 100, říká, že u plnění je plný nárok na odpočet. Ukazatel, který je vyšší než 0 ale zároveň menší než 100, je představován poměrným či vypořádacím koeficientem, případně jejich součinem.

Stejně jako je tomu při opravě odpočtu, má plátce právo úpravu provést, pokud vyjde hodnota kladná a naopak má povinnost úpravu udělat, v případě, že vyjde hodnota záporná.

V situaci, kdy plátce využívá majetek pro změněné účely pouze část roku, částka odpočtu se podle toho zkrátí.

Další případ, ke kterému může dojít je, že v průběhu lhůty pro úpravu odpočtu dojde k uskutečnění dodání zboží, poskytnutí služby nebo převodu nemovitosti. V takové situaci se pro výpočet úpravy odpočtu využívá vzorec:

$$\text{Částka úpravy odpočtu} = \frac{\text{Daň na vstupu} \cdot (\text{UNO}_1 - \text{UNO}_2)}{5(10)} \cdot Z \quad (3.5)$$

Písmeno Z ve vzorci (3.5) představuje počet let zbývajících do konce lhůty pro daný majetek.

### **Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace (§ 79 ZDPH)**

OPD má nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění pořízených během 12 měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, pokud jsou tato plnění součástí jejího obchodního majetku. Nárok na odpočet vzniklý registrací lze uplatnit za zdaňovací období, v němž se OPD stala plátcem DPH.

Pokud dojde ke zrušení registrace plátce, tedy nabyde účinnosti rozhodnutí o zrušení registrace, má plátce povinnost snížit dříve uplatněný nárok na odpočet u majetku, který je k datu zrušení registrace součástí jeho obchodního majetku. U zásob, nedokončeného majetku a úplat za zdanitelná plnění, která se neuskutečnila, se částka snížení nároku na odpočet určí jako výše uplatněného odpočtu daně. U dlouhodobého majetku se pro výpočet snížení nároku používá vzorec (3.5). Základní podmínkou však je, že si plátce u daného majetku dříve alespoň částečně odpočet uplatnil. Pokud nárok na odpočet uplatněn nebyl, nevzniká povinnost jej snižovat a odvádět z majetku daň. [5], [10], [13]

### 3.3.9 Zdaňovací období, daňové přiznání a souhrnné hlášení

Od 1. 1. 2013 je pro nově registrované plátce zdaňovacím obdobím obecně kalendářní měsíc.

V případě, že plátce nepřesáhl za předcházející kalendářní rok obrát 10 mil. Kč, není nespolehlivým plátcem, není skupinou, a změnu zdaňovacího období nahlásí správci daně do konce ledna příslušného kalendářního roku, může se rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí.

Změnu zdaňovacího období není plátce povinen oznámit, pokud v předcházejícím roce bylo jeho zdaňovacím obdobím také kalendářní čtvrtletí.

Změnu zdaňovacího období však nelze provést v roce, v němž došlo k registraci plátce a v roce bezprostředně následujícím.

Pokud se plátce s čtvrtletním zdaňovacím obdobím stane nespolehlivým plátcem, pak je jeho zdaňovacím obdobím od následujícího kalendářního čtvrtletí kalendářní měsíc.

Dle § 101 ZDPH je plátce povinen podat daňové přiznání k DPH nejpozději do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Danou lhůtu nelze prodlužovat, jak tomu je například u daňového přiznání k dani z příjmů. Vlastní daňová povinnost je pak splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání s výjimkou daně související s dovozem zboží, jejíž splatnost je dána celními předpisy.

Souhrnné hlášení je dokument, jehož předmětem je evidence dodaného zboží a poskytnutých služeb pro OPD v JČS. Informace uvedené v souhrnném hlášení správce daně v elektronické podobě dává k dispozici zahraničním správcům daně ke kontrole údajů o pořízení zboží či služeb, které udávají osoby registrované k dani, kterým bylo plnění poskytnuto. Stejně to funguje i opačným směrem, tedy pokud je plnění poskytnuto z jiného členského státu subjektu v tuzemsku. Povinnost podat souhrnné hlášení vzniká v případě, že plátce uskutečnil:

- dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v JČS,
- přemístění obchodního majetku do jiného členského státu,
- dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu,
- poskytnutí služby s místem plnění v JČS dle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou poskytnutí služby, které je v JČS osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v JČS, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.



Poslední bod platí rovněž pro identifikované osoby, které při poskytnutí tohoto plnění mají povinnost podat souhrnné hlášení do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, v němž bylo plnění uskutečněno.

Od 1. 1. 2010 se souhrnné hlášení podává výhradně elektronickou formou a to zpravidla měsíčně za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po jeho skončení. [10]

### **3.3.10 Daňové doklady**

Daňovým dokladům je v ZDPH věnován oddíl 5. Novelizace ZDPH k 1. 1. 2013 se rovněž promítla do této části zákona.

Významnou změnou je skutečnost, že je přípustná jak listinná tak i elektronická podoba daňového dokladu, což platí také pro zjednodušený daňový doklad.

Důležitý je také § 34 ZDPH, který říká, že od vystavení daňového dokladu do konce lhůty stanovené pro jeho uchovávání musí být zajištěna věrohodnost jeho původu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost. Toto ustanovení se tedy významně dotklo zejména vystavování daňových dokladů v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, kdy do konce roku 2012 příjemce musel doplnit na daňový doklad vystavený dodavatelem výši daně, kdežto od 1. 1. 2013 naopak zasahovat do původního dokladu nesmí. [5]

## **4 Praktická aplikace DPH u vybrané obce**

### **4.1 Charakteristika města Vratimov**

Město Vratimov (původním názvem Wrothimow) vzniklo v 2. polovině 13. století v rámci kolonizace Těšínska. Nachází se v Moravskoslezském kraji nedaleko města Ostravy a Frýdku-Místku. Svou polohou tedy patří do Ostravské pánve.

Charakter města se v průběhu staletí zásadně měnil. Významnou změnu způsobila v 80. letech 19. století výstavba továrny na celulózu (později přesunuta do nedaleké obce Paskov), která podpořila rozvoj ostravského průmyslu.

Město se skládá ze dvou částí – vlastního Vratimova a Horních Datyň. K 31. 12. 2011 bylo ve Vratimově podle údajů Českého statistického úřadu evidováno 6 935 obyvatel. Na základě § 3 odst. 1 zákona o obcích je tedy Vratimov označován jako město. Orgány města jsou starostka, zastupitelstvo města a rada města. Město Vratimov zřídilo celkem sedm příspěvkových organizací a dvě organizační složky.

Město Vratimov vzniklo v souladu se zákonem o obcích jako územně samosprávný celek. Je tedy právnickou osobou s plnou právní subjektivitou. Město plní úkoly v rámci samostatné působnosti v rozsahu stanoveném zákonem o obcích a v souladu s potřebami města. Město je součástí těchto dobrovolných svazků obcí:

- Slezská brána,
- Severomoravský vodárenský svaz,
- Svaz měst a obcí,
- Sdružení tajemníků městských a obecních úřadů.

Kromě kulturního střediska se ve Vratimově nachází městská knihovna, Dům dětí a mládeže, sportovní areál složený z atletického stadionu, štěrkového fotbalového hřiště, tenisových kurtů a koupaliště, dále je ve městě v provozu sokolovna s volejbalovým hřištěm, tenisová hala a v zimních měsících také kluziště. V roce 2012 také došlo k dokončení cyklotrasy vedoucí krásným prostředím podél řeky Ostravice z Vratimova do Sviadnova, čímž došlo k propojení Ostravy s Beskydami. [39]

### **4.2 Město Vratimov jako plátce DPH**

Město Vratimov se stalo poprvé plátcem DPH k 1. 8. 1994 z důvodu překročení tehdejšího obratu, jelikož město v daném roce prodalo rozestavěné nákupní centrum. Při této registraci bylo městu přiřazeno daňové identifikační číslo 362-00297372. První registrace města trvala až do 31. 5. 1999. V tomto roce se totiž vratimovské (technické) služby, které do

té doby tvořily samostatný odbor v rámci městského úřadu, staly společností s ručením omezeným, která je v současnosti zcela ve vlastnictví města Vratimov. Tyto vratimovské služby vykonávaly jak činnosti v rámci veřejné správy, tak činnosti ekonomické. Město tak převedením těchto služeb na obchodní společnost přišlo o část příjmů, které se zahrnovaly do tehdejšího výpočtu obratu, a tak nedosáhlo dané výše obratu pro povinnou registraci k DPH a k 31. 5. 1999 pozbylo plátcovství.

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.3.1, v roce 2009 nastaly významné změny v ZDPH a to mimo jiné v položkách zahrnovaných do obratu rozhodného pro povinnou registraci k DPH. Do obratu se začaly započítávat osvobozené nájmy a převody nemovitostí, což bylo příčinou toho, že se mnoho obcí, včetně Vratimova, stalo plátcí DPH z důvodu překročení obratu. Město Vratimov se tak stalo podruhé plátcem DPH k 1. 5. 2009 a tato registrace trvá dodnes. Při druhé registraci bylo Vratimovu přiřazeno daňové identifikační číslo (dále jen DIČ) CZ00297372.

Místně příslušným správcem daně je pro město Vratimov Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I. Město v současnosti není nespolehlivým plátcem podle nové terminologie ZDPH a na základě výše obratu je jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. [40], [42]

### **4.3 Ekonomická a veřejnosprávní činnost města**

Již mnohokrát zde bylo zmíněno, že město vykonává v rámci své působnosti jak veřejnou správu, tak ekonomickou činnost. Město Vratimov v současné době nemá žádný vnitřní předpis resp. směrnici, v němž by bylo jasně podle platných předpisů stanoveno, jaké činnosti vykonává město v rámci veřejné správy a jaké vykonává ekonomické činnosti. Samozřejmě v rámci působnosti města lze nalézt jednoznačně zařaditelné činnosti, ovšem existují také činnosti sporné.

Jednoznačně lze označit např. činnosti vykonávané výše zmíněnými vratimovskými službami (oficiální název zní Vratimovské služby, spol. s r. o.). Jde o obchodní společnost zřízenou městem Vratimov a jedná se o jednu z možností, jak může město provozovat podnikatelskou činnost. Druhý způsob, jak může město resp. obecně obec podnikat, uvádí zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. V něm je řečeno, že město může zřizovat různé typy organizací k plnění svých úkolů. Nejčastěji se jedná o příspěvkové organizace. Město Vratimov má v současnosti sedm příspěvkových organizací. Jsou to tyto:

- Mateřská škola Vratimov, Na Vyhlídce 25,
- Základní škola Vratimov, Masarykovo nám. 195,

- Základní škola Vratimov, Datyňská 690,
- Základní umělecká škola Vratimov, Strmá 9,
- Zařízení školního stravování, Na Vyhlídce 25,
- Městská knihovna Vratimov, Frýdecká 1000/48,
- Dům dětí a mládeže Vratimov, Frýdecká 377/61.

Poslední možností je provozování podnikatelské činnosti samostatně nebo prostřednictvím vlastní organizační složky. Město Vratimov zřídilo dvě organizační složky. Jsou to kulturní středisko a sbor dobrovolných hasičů.

V souvislosti s možnými nejasnostmi vázícími se k rozdělení činností je vhodné, aby mělo město vytvořeno směrnici, v níž by byly jednotlivé činnosti jednoznačně zařazeny jako ekonomické nebo veřejnosprávní. O vytvoření takového předpisu, tedy vnitřní směrnice, se v současnosti jedná a předpokládá se její vytvoření již v tomto roce.

Bohužel však není možné jednoznačně přiřadit veškeré činnosti. V tomto ohledu lze městu doporučit vytvoření takového dokumentu (směrnice), který by obsahoval veškeré možnosti nebo činnosti, které mohou u města nastat, a jednoznačně bez dalšího vyhledávání by určoval zařazení příslušné činnosti. Pro zpracování údajů ke směrnici je možné využít produkty společnosti Microsoft – Office či běžně dostupné produkty Open Office. V tabulkovém editoru lze vytvořit jednoduchou a přehlednou tabulkovou formou soupis posuzovaných činností. Pro lepší zpracovanost a přehlednost je vhodné použít databázový program, který umožňuje import již dříve vytvořených tabulek a zároveň je možné v něm vytvořit tabulky nové. Tyto tabulky lze pak jednoduše propojit, čímž se vytvoří malá databáze činností posuzovaných městem, v níž se pak dá konkrétními dotazy velmi rychle daná činnost se všemi detaily dohledat. [38]

#### **4.4 Východiska pro stanovení poměrného koeficientu k určení nároku na odpočet**

Poměrný koeficient slouží k výpočtu výše nároku na odpočet v případě souběhu ekonomické a neekonomické činnosti subjektu. Proto se použije také u obcí, kde dochází k souběhu ekonomické činnosti a výkonu veřejné správy.

Ve městě Vratimov se tento koeficient počítá v souladu s § 75 ZDPH vždy na počátku roku na základě předběžného rozpočtu. Jedná se tedy v podstatě o kvalifikovaný odhad, jelikož nelze určit přesnou výši koeficientu podle skutečného použití. Na konci daného roku se pak koeficient vypočtený na počátku roku porovnává s koeficientem vypočteným na konci tohoto roku.

Základem pro výpočet poměrného koeficientu je rozpočet města a vzorec (4.1).

$$\text{Poměrný koeficient} = \frac{ZP + OP}{ZP + OP + VVS + dotace} \quad (4.1)$$

ZP zde představuje zdanitelná plnění, OP pak osvobozená plnění a VVS znamená výkon veřejné správy.

Poměrný koeficient vypočítaný na počátku roku 2012 činil 56 %. V příloze č. 1 je uveden rozpočet města Vratimov za rok 2012 pro účely výpočtu poměrného koeficientu na konci roku 2012 podle skutečného použití. Z tohoto rozpočtu jsou v následujícím výpočtu poměrného koeficientu za rok 2012 použity částky ze sumárního řádku Celkem. Pro výpočet je použit vzorec (4.1).

$$\text{Poměrný koeficient na rok 2012} = \frac{10\,026\,220 + 5\,024\,482}{10\,026\,220 + 5\,024\,482 + 2\,451\,197 + 12\,522\,024}$$

$$\text{Poměrný koeficient na rok 2012} = \frac{15\,050\,702}{30\,023\,923}$$

$$\text{Poměrný koeficient na rok 2012} \doteq 0,50 = 50 \%$$

Vzhledem k tomu, že rozdíl mezi koeficienty roku 2012 tedy nebyl vyšší než 10 procentních bodů, a oprava odpočtu nebyla provedena, lze důvodně předpokládat, že tomu tak bude i v letošním roce.

Pro výpočet nároku na odpočet v poměrné výši je v roce 2013 používán koeficient vypočítaný na počátku roku 2013 na základě předběžného rozpočtu města pro rok 2013.

Následuje ilustrace výpočtu poměrného koeficientu pro rok 2013. Vychází se z rozpočtu stanoveného na počátku roku, který je uveden v příloze č. 2. Tento rozpočet však obsahuje pouze souhrnné položky, proto je nutno tyto položky pro ilustrativní účely výpočtu koeficientu rozpočítat na základě údajů z výsledného rozpočtu města pro rok 2012.

Tab. 4.1: Rozpočet města Vratimov pro rok 2013 (v Kč)

Název položky	Rozpočet	DPH	ZP	OP	VVS	Dotace
DPFO	16 900 000					
DPPO	16 250 000					
DPH	30 000 000					
Poplatky ze psů	220 000				220 000	
Poplatek za užívání veř. prostr.	200 000				200 000	
Poplatek ze vstupného	30 000				30 000	
Odvod z loterií mimo VHP	350 000				350 000	
Odvod z VHP	1 200 000				1 200 000	
Správní poplatky	165 000				165 000	
Daň z nemovitostí	5 000 000					
Nájem kanalizace	500	87	413			
Vývěsní skříňky	10 000	1 736	8 264			
Koupaliště služby (OP + ZP)	862 000	14 964	71 236	775 800		
Nebytové prostory	2 805 544	435 020	2 111 201	259 223		
Bytové hospodářství	6 034 884	427 534	2 799 319	2 808 031		
Nájem tělocvičny HD	130 000			130 000		
Komunální odpad	3 950 000	515 080	3 434 920			
Reklama	60 000	10 416	49 584			
Pohřebnictví	10 000					
Nájem pozemků	50 000	8 680	41 320			
Hřbitovní poplatky	65 000				65 000	
Pečovatelská služba	90 000			90 000		
Nájem pozemků koupaliště	40 000			40 000		
Příjmy z úhrad dobývacího prostoru	200 000					200 000
Přijaté úroky	250 000					
Přijaté pokuty	12 000				12 000	
Kulturní středisko	1 519 000	263 699	1 255 301			
Vratimovské noviny	207 000	35 936	171 064			
Kino	87 000			87 000		
Městský ples	93 100			93 100		
Neinvestiční dotace ze SR	4 016 000					4 016 000
Neinvestiční dotace od obcí	1 322 800					1 322 800
Neinvestiční dotace z kraje	1 137 184					1 137 184
Finanční prostředky z m. l.	35 000 000					
<b>Celkem</b>	<b>128 267 012</b>	<b>1 713 152</b>	<b>9 942 622</b>	<b>4 283 154</b>	<b>2 242 000</b>	<b>6 675 984</b>

Zdroj: Interní materiály města Vratimov + vlastní úprava

Při propočtech se vychází z údajů uvedených v rozpočtu roku 2012 a veškeré výsledné částky jsou zaokrouhlovány na celé Kč matematicky. K výpočtu DPH jsou použity sazby a koeficienty platné v roce 2013. Jelikož jsou známy celkové částky včetně DPH, je při

výpočtech využita metoda „shora“. Koeficienty jsou zaokrouhleny na čtyři desetinná místa matematicky.

$$\text{Koeficient pro sníženou sazbu DPH} = \frac{15}{115} = 0,1304 \quad (4.2)$$

$$\text{Koeficient pro základní sazbu DPH} = \frac{21}{121} = 0,1736 \quad (4.3)$$

Příjmy z daní se do výpočtu koeficientu nezahrnují. Nejde o zdanitelná ani osvobozená plnění, rovněž nejde o dotace ani neplynou z výkonu veřejné správy. Veškeré zde uvedené poplatky jsou příjmem z výkonu veřejné správy, proto jsou uvedeny ve sloupci VVS.

Nájem kanalizace je ekonomickou činností města a podléhá základní sazbě daně. Za použití koeficientu vypočteného vzorcem (4.3) se DPH a základ daně zjistí takto:

$$\text{DPH ... } 500 \cdot 0,1736 \doteq 87 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně ... } 500 - 87 = 413 \text{ Kč}$$

Vývěsní skříňky jsou rovněž zdanitelným plněním v rámci ekonomické činnosti města a také patří do základní sazby DPH.

$$\text{DPH ... } 10\,000 \cdot 0,1736 = 1\,736 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně ... } 10\,000 - 1\,736 = 8\,264 \text{ Kč}$$

Položka Koupaliště služby (OP + ZP) zahrnuje jak příjmy zdanitelné tak osvobozené. Zdanitelná plnění jsou zde představována například pronájem budovy. Město v tomto případě uplatňuje daň na výstupu, protože nájemcem je plátce DPH, který budovu využívá pro uskutečňování ekonomické činnosti. Do osvobozených plnění náleží například vstupné. Z tohoto důvodu je nutné položku Koupaliště služby podrobně rozebrat na základě rozpočtu z roku 2012. Podle poměru částek osvobozených plnění k celkovým příjmům byla celková částka letošního roku rozpočítána a následně byl proveden výpočet DPH a základu daně u zdanitelných plnění.

### **Rok 2012**

$$\text{Poměr OP a celkových příjmů ... } \frac{915\,825 + 3\,380}{915\,825 + 3\,380 + 41\,460 + 4\,000 + 60\,000} \doteq 0,9$$

---

### **Rok 2013**

$$\text{Částka OP v roce ... } 862\,000 \cdot 0,9 \doteq 775\,800 \text{ Kč}$$

$$\text{Částka ZP s DPH ... } 862\,000 - 775\,800 = 86\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH ... } 86\,200 \cdot 0,1736 \doteq 14\,964 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně ... } 86\,200 - 14\,964 = 71\,236 \text{ Kč}$$

Nebytové prostory jsou opět souhrnnou položkou, která v sobě zachycuje jednak nájem (OP + ZP) a služby a jednak příjmy podléhající základní i snížené sazbě daně. Na

základě údajů z rozpočtu roku 2012 je nejprve vypočítán poměr příjmů plynoucích z nájmu a ze služeb.

### **Rok 2012**

Příjmy ze služeb ...  $161\,213 + 797\,103 = 958\,316$  Kč

Příjmy z nájemného ...  $1\,591\,598 + 259\,099 = 1\,850\,697$  Kč

Celkové příjmy z nebytových prostor ...  $958\,316 + 1\,850\,697 = 2\,809\,013$  Kč

Poměr příjmů ze služeb na celkových příjmech ...  $\frac{958\,316}{2\,809\,013} \doteq 0,34$

---

Příjmy podléhající snížené sazbě - služby ... 161 213 Kč

Příjmy podléhající základní sazbě - služby ... 797 103 Kč

Poměr příjmů podléhajících snížené sazbě na příjmech ze služeb ...  $\frac{161\,213}{958\,316} \doteq 0,17$

---

Příjmy osvobozené – nájemné ... 259 099 Kč

Příjmy zdanitelné – nájemné ... 1 591 598 Kč

Poměr příjmů osvobozených na celkových příjmech z nájemného ...  $\frac{259\,099}{1\,850\,697} \doteq 0,14$

### **Rok 2013**

Příjmy ze služeb ...  $2\,805\,444 \cdot 0,34 \doteq 953\,851$  Kč

Příjmy ze služeb podléhající snížené sazbě ...  $953\,851 \cdot 0,17 \doteq 162\,155$  Kč

DPH 15 % ...  $162\,155 \cdot 0,1304 \doteq 21\,145$  Kč

Příjmy ze služeb podléhající základní sazbě ...  $953\,851 - 162\,155 = 791\,696$  Kč

DPH 21 % ...  $791\,696 \cdot 0,1736 \doteq 137\,439$  Kč

DPH ze služeb celkem ...  $21\,145 + 137\,439 = 158\,584$  Kč

Příjmy ze služeb bez DPH ...  $953\,851 - 158\,584 = 795\,267$  Kč

---

Příjmy z nájemného ...  $2\,805\,444 - 953\,851 = 1\,851\,593$  Kč

Příjmy z nájemného osvobozené ...  $1\,851\,593 \cdot 0,14 \doteq 259\,223$  Kč

Příjmy z nájemného zdanitelné vč. DPH 21 % ...  $1\,851\,593 - 259\,223 = 1\,592\,370$  Kč

DPH 21 % ...  $1\,592\,370 \cdot 0,1736 \doteq 276\,436$  Kč

Příjmy z nájemného zdanitelné bez DPH ...  $1\,592\,370 - 276\,436 = 1\,315\,934$  Kč

---

Celkem DPH ...  $158\,584 + 276\,436 = 435\,020$  Kč

Celkem ZP ...  $795\,267 + 1\,315\,934 = 2\,111\,201$  Kč

Celkem OP ... 259 223 Kč

Celková částka položky Nebytové hospodářství (kontrola)



$$435\,020 + 2\,111\,201 + 259\,223 = 2\,805\,444 \text{ Kč}$$

Položka Bytové hospodářství je také souhrnnou položkou a musí být rozpočítána stejným způsobem jako Nebytové prostory.

### **Rok 2012**

$$\text{Příjmy ze služeb} \dots 3\,020\,706 + 126\,570 = 3\,147\,276 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy z nájemného} \dots 2\,809\,465 + 28\,378 = 2\,837\,843 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkové příjmy z bytových prostor} \dots 3\,147\,276 + 2\,837\,843 = 5\,985\,119 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměr příjmů ze služeb na celkových příjmech} \dots \frac{3\,147\,276}{5\,985\,119} \doteq 0,53$$

---

$$\text{Příjmy podléhající snížené sazbě - služby} \dots 3\,020\,706 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy podléhající základní sazbě - služby} \dots 126\,570 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměr příjmů podléhajících snížené sazbě na příjmech ze služeb} \dots \frac{3\,020\,706}{3\,147\,276} \doteq 0,96$$

---

$$\text{Příjmy osvobozené - nájemné} \dots 2\,809\,465 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy zdanitelné - nájemné} \dots 28\,378 \text{ Kč}$$

$$\text{Poměr příjmů osvobozených na celkových příjmech z nájemného} \dots \frac{2\,809\,465}{2\,837\,843} \doteq 0,99$$

### **Rok 2013**

$$\text{Příjmy ze služeb} \dots 6\,034\,884 \cdot 0,53 \doteq 3\,198\,489 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy ze služeb podléhající snížené sazbě} \dots 3\,198\,489 \cdot 0,96 \doteq 3\,070\,550 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH 15 \%} \dots 3\,070\,550 \cdot 0,1304 \doteq 400\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy ze služeb podléhající základní sazbě} \dots 3\,198\,489 - 3\,070\,550 = 127\,939 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH 21 \%} \dots 127\,939 \cdot 0,1736 \doteq 22\,210 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH ze služeb celkem} \dots 400\,400 + 22\,210 = 422\,610 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy ze služeb bez DPH} \dots 3\,198\,489 - 422\,610 = 2\,775\,879 \text{ Kč}$$

---

$$\text{Příjmy z nájemného} \dots 6\,034\,884 - 3\,198\,489 = 2\,836\,395 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy z nájemného osvobozené} \dots 2\,836\,395 \cdot 0,99 \doteq 2\,808\,031 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy z nájemného zdanitelné vč. DPH 21 \%} \dots 2\,836\,395 - 2\,808\,031 = 28\,364 \text{ Kč}$$

$$\text{DPH 21 \%} \dots 28\,364 \cdot 0,1736 \doteq 4\,924 \text{ Kč}$$

$$\text{Příjmy z nájemného zdanitelné bez DPH} \dots 28\,364 - 4\,924 = 23\,440 \text{ Kč}$$

---

$$\text{Celkem DPH} \dots 422\,610 + 4\,924 = 427\,534 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem ZP} \dots 2\,775\,879 + 23\,440 = 2\,799\,319 \text{ Kč}$$

$$\text{Celkem OP} \dots 2\,808\,031 \text{ Kč}$$

Celková částka položky Nebytové hospodářství (kontrola)

$$427\,534 + 2\,799\,319 + 2\,808\,031 = 6\,034\,884 \text{ Kč}$$

Nájem tělocvičny v Horních Datyních je stejně jako položky Nájem pozemků koupaliště, Pečovatelská služby, Kino, Městský ples příjmem osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, a proto jsou tyto položky uvedeny ve sloupci OP.

Komunální odpad je položka příjmů, které jsou zdanitelným plněním a podléhají snížené sazbě daně.

$$\text{DPH ... } 3\,950\,000 \cdot 0,1304 \doteq 515\,080 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně ... } 3\,950\,000 - 515\,080 = 3\,434\,920 \text{ Kč}$$

Příjmy z reklam jsou rovněž zdanitelným plněním. Tyto příjmy spadají do základní sazby daně.

$$\text{DPH ... } 60\,000 \cdot 0,1736 \doteq 10\,416 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně ... } 60\,000 - 10\,416 = 49\,584 \text{ Kč}$$

Zatímco Pohřebnictví (na rozdíl od Hřbitovních poplatků) nepatří do žádné z položek, které se zohledňují při výpočtu poměrného koeficientu, Nájem pozemků představuje opět zdanitelná plnění podléhající základní sazbě daně.

$$\text{DPH ... } 50\,000 \cdot 0,1736 \doteq 8\,680 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně ... } 50\,000 - 8\,680 = 41\,320 \text{ Kč}$$

Příjmy z úhrad dobývacího prostoru představují dotaci, a proto také náleží do příslušného sloupce Dotace. V tomto sloupci se rovněž zachytí Neinvestiční dotace ze SR, od obcí a z kraje.

Kulturní středisko opět zahrnuje zdanitelná plnění spadající do základní sazby daně.

$$\text{DPH ... } 1\,519\,000 \cdot 0,1736 \doteq 263\,699 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně ... } 1\,519\,000 - 263\,699 = 1\,255\,301 \text{ Kč}$$

Poslední položkou zařazenou do zdanitelných plnění jsou Vratimovské noviny. Tato položka zahrnuje především příjmy z reklam v místních novinách a tyto příjmy podléhají základní sazbě.

$$\text{DPH ... } 207\,000 \cdot 0,1736 \doteq 35\,936 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ daně ... } 207\,000 - 35\,936 = 171\,064 \text{ Kč}$$

Posledními položkami v rozpočtu jsou Přijaté úroky a Finanční prostředky z m. l. (minulých let). Tyto položky nejsou součástí výpočtu poměrného koeficientu, a proto nejsou obsaženy v žádném příslušném sloupci.

## Výpočet poměrného koeficientu pro rok 2013

Pro výpočet se využije opět vzorec (4.1). Obsah jednotlivých částek (položek) ve výpočtu je nastíněn v tabulce 4.2.

Tab. 4.2: Obsah částek (položek) ve výpočtu poměrného koeficientu pro rok 2013

Položka	Částka v Kč	Obsah částky (položky)
ZP	9 942 622	Nájem kanalizace a vývěsních skříněk, komunální odpad, KS, atd.
OP	4 283 154	Nájem bytů a nebytových prostor, pečovatelská služba, kino, atd.
VVS	2 242 000	Poplatky ze psů a vstupného, správní poplatky, odvod z VHP, atd.
Dotace	6 675 984	Neinvestiční dotace z kraje, SR a od obcí, atd.

Zdroj: Vlastní

$$\text{Poměrný koeficient pro rok 2013} = \frac{9\,942\,622 + 4\,283\,154}{9\,942\,622 + 4\,283\,154 + 2\,242\,000 + 6\,675\,984}$$

$$\text{Poměrný koeficient pro rok 2013} = \frac{14\,225\,776}{23\,143\,760}$$

$$\text{Poměrný koeficient pro rok 2013} \doteq 0,61 = 61 \%$$

## 4.5 Řešení vybraných příkladů z praxe a sestavení vzorového daňového přiznání

Tato kapitola je věnována řešení příkladů, s nimiž se město Vratimov běžně setkává. U jednotlivých příkladů je uvedeno, zda spadají do ekonomické či veřejnosprávní činnosti, zda se jedná o činnosti zdanitelné nebo osvobozené a také zda jde o činnosti s nárokem či bez nároku na odpočet daně. Je nastíněn způsob, jakým město Vratimov v jednotlivých případech postupuje. Rovněž je uvedeno zaúčtování podle platného účtového rozvrhu města, který se nachází v příloze č. 3, a následně je provedeno zařazení plnění do příslušného řádku daňového přiznání k DPH.

### 4.5.1 Přijatá zdanitelná plnění

#### Příklad č. 1

*Zadání:*

Dne 2. února 2013 město Vratimov obdrželo daňový doklad od AAA, spol. s r. o. za opravu horizontálních žaluzií v bytě bytového domu na ulici Frýdecká. Všechny byty v domě jsou pronajímány výhradě občanům – neplátcům. Částka bez DPH na dokladu činí 400 Kč. Sazba daně činí 21 %. Na dokladu je uvedeno dle § 29 odst. 2, písm. c) ZDPH, že „daň odvede zákazník“.

*Řešení:*

Vzhledem k mnoha nejasnostem, které se začaly objevovat po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti (reverse charge) ve stavebnictví, vydalo Generální finanční ředitelství a Ministerstvo financí Informaci, která mimo jiné vysvětluje, jaké činnosti v oblasti stavebních a montážních prací do tohoto režimu spadají.

Na základě této Informace lze opravy žaluzií zařadit (podle Klasifikace produkce (CZ-CPA)) pod kód CZ-CPA 43.29.19 – Ostatní stavební práce. [41]

Může však nastat situace, kdy by danou službu nebylo možné ani na základě zmíněné Informace zařadit pod příslušný kód CZ-CPA. V těchto případech umožňuje ZDPH od 1. ledna 2013 řešit tuto situaci tak, že pokud dodavatel na daňovém dokladu uvede, že se jedná o režim přenesení daňové povinnosti (uvede, že „daň odvede zákazník“) a odběratel takto označený doklad akceptuje, pak je tento postup akceptován také finančním úřadem.

V uvedeném příkladu se však jednoznačně jedná o režim přenesení daňové povinnosti. Proto bude postup takový, že město nejprve vypočítá daň na výstupu (21 %), kterou zahrne do evidence pro daňové účely a následně ji zaúčtuje. Od 1. ledna 2013 ZDPH zakazuje jakékoliv zásahy do daňových dokladů (§ 34 ZDPH), proto město vypočítanou daň nedoplní přímo na daňový doklad, nýbrž pouze do evidence pro daňové účely. Nárok na odpočet daně zde nevzniká, jelikož město byty v bytovém domě pronajímá občanům a takovýto nájem je osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění.

Výpočet DPH je proveden metodou „zdola“, jelikož je známa částka bez DPH (tedy základ daně).

Tab. 4.3: Výpočet daně na vstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Základ daně	-	400
DPH 21 %	$400 \cdot 0,21$	84
Částka včetně DPH	$400 + 84$	484

Tab. 4.4: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 1	Oprava žaluzií v bytě v bytovém domě na ulici Frýdecká	400	5110300	3210000
ID 1	DPH k DD 1, 21 %	84	5110300	3430025 <sup>4</sup>

<sup>4</sup> Pro účtování DPH má město analytické účty zvlášť pro plný a zvlášť pro krácený nárok na odpočet. V průběhu roku jsou na tyto analytické účty účtovány celé částky nároku na odpočet. Část daně na vstupu, která není uznána jako nárok na odpočet, se na konci měsíce přeúčtuje do nákladů.

Tab. 4.5: Zápis v daňovém přiznání

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	400	84
	snížená	11		

## Příklad č. 2

### Zadání:

Město Vratimov obdrželo dne 3. února 2013 od společnosti s ručením omezeným BBB daňový doklad za dodání čistících a hygienických potřeb do Kulturního střediska. Na dokladu je uvedena částka bez DPH 20 000 Kč. Sazba daně je 21 % a DPH činí 4 200 Kč. Celková částka na daňovém dokladu je ve výši 24 200 Kč.

### Řešení:

Jedná se o přijaté zdanitelné plnění, které podléhá základní sazbě daně a u něhož si město může uplatnit nárok na odpočet pouze v částečné výši. Je to způsobeno tím, že v rámci kulturního střediska funguje mimo jiné také Kino Hvězda, a vstupné do kina je osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně dle § 61 písm. e) ZDPH. Dodané výrobky jsou používány v kulturním středisku v rámci ekonomické činnosti města. V této situaci je potřeba vypočítat nebo mít k dispozici hodnotu koeficientu pro výpočet kráceného nároku na odpočet. Postup výpočtu koeficientu je uveden v § 76 odst. 3 ZDPH. Vzorec pro výpočet koeficientu bude tedy vypadat takto:

$$\text{Koeficient} = \frac{\sum \text{uskutečněných plnění s nárokem na odpočet}}{\sum \text{uskutečněných plnění s nárokem na odpočet a osvobozených plnění bez nároku na odpočet}} \quad (4.4)$$

Do výpočtu koeficientu se však podle § 76 odst. 4 ZDPH nezapočítávají tato plnění:

- prodej dlouhodobého majetku využívaného k ekonomické činnosti,
- poskytnutí finančních služeb, převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů či nebytových prostor, pokud jsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně,
- uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého k jeho užívání, pokud je použit pro účely, pro které vzniká nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6 ZDPH.

Z rozpočtu města za rok 2012 lze vyčíst, že město prodalo krátkodobý a dlouhodobý drobný majetek v hodnotě 1 600 Kč. Jedná se však o drobný majetek, který nesplňuje definici dlouhodobého majetku podle § 4 odst. 3, písm. d) ZDPH, který se odkazuje na § 26 odst. 2 ZDP, a proto se tato částka do výpočtu koeficientu zahrne.

Pro zjištění částky v čitateli stačí pouze od celkové sumy uskutečněných plnění odečíst osvobozená plnění, jelikož město vykonává osvobozená plnění výhradně bez nároku na odpočet. Na základě údajů z rozpočtu bude tedy výpočet koeficientu vypadat takto:

$$\text{Koeficient} = \frac{10\,006\,220}{15\,030\,702} \doteq 0,6657 \doteq 67\%$$

Výpočet daně bude opět metodou „zdola“, jelikož je znám základ daně.

Tab. 4.6: Výpočet daně na vstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Základ daně	-	20 000
DPH 21 %	20 000 · 0,21	4 200
Částka včetně DPH	20 000 + 4 200	24 200

Tab. 4.7: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 2	Dodávka čisticích a hygienických potřeb do Kulturního střediska			
	Částka bez DPH	20 000	5010300	3210000
	DPH 21 %	4 200	3430036	3210000

Tab. 4.8: Zápis v daňovém přiznání

IV. Nárok na odpočet		ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	20 000		4 200
	snížená	41			

V. Krácení nároku na odpočet daně	ř.				
Část odpočtu daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	67	Odpočet	2 814

### Příklad č. 3

*Zadání:*

10. února 2013 byl městu Vratimov doručen daňový doklad od společnosti s ručením omezeným CCC za spotřebu tepla pro ohřev ústředního topení v nebytových prostorech za leden 2013. Cena bez DPH je 31 000 Kč, sazba daně 15 %, DPH činí 4 650 Kč a celková částka na daňovém dokladu je ve výši 35 650 Kč.

*Řešení:*

Na základě ustanovení § 47 odst. 3 ZDPH se při dodání tepla uplatňuje snížená tedy 15% sazba daně. Při dodání tepla se podle přílohy č. 1 ZDPH město považuje za osobu povinnou k dani, proto musí přiznávat daň z uskutečněného plnění a zároveň má nárok na odpočet v plné výši u přijatých plnění. Město dodává teplo do nebytových prostorů, které pronajímá třetím osobám. DPH se zde vypočítá opět metodou „zdola“.

Tab. 4.9: Výpočet daně na vstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Základ daně	-	31 000
DPH 15 %	$31\,000 \cdot 0,15$	4 650
Částka včetně DPH	$31\,000 + 4\,650$	35 650

Tab. 4.10: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 3	Spotřeba tepla pro ohřev nebytových prostor			
	Částka bez DPH	31 000	5020300	3210000
	DPH 15 %	4 650	3430035	3210000

Tab. 4.11: Zápis v daňovém přiznání

IV. Nárok na odpočet		ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41	31 000	4 650	

#### Příklad č. 4

*Zadání:*

Město Vratimov obdrželo daňový doklad od pana Nováka za práci na elektroinstalaci při opravě galerie kulturního střediska dne 18. února 2013. Odměna za provedenou práci činí 2 000 Kč. Sazba daně je 21 %. Na dokladu je informace o tom, že „daň odvede zákazník“ podle § 29 ZDPH.

*Řešení:*

Podle klasifikace CZ-CPA lze uvedené plnění zařadit pod kód 43.21.10, a tudíž se na ně skutečně vztahuje režim reverse charge. Postup bude tedy takový, že město vypočítá a přizná daň na vstupu a následně uplatní nárok na odpočet. Sazba daně pro elektroinstalační práce činí 21 %. Nárok na odpočet však v tomto případě nemůže být uplatněn v plné výši. Důvodem je, že práce proběhly v kulturním středisku, které je (jak bylo již výše zmíněno) využíváno k uskutečňování ekonomických činností, a to jak pro poskytování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet, tak pro poskytování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet tak bude krácen již dříve vypočítaným koeficientem 67 % a bude uplatněn pouze v částečné výši.

Výpočet daně bude proveden rovněž metodou „zdola“, protože je celková částka na faktuře bez DPH.

Tab. 4.12: Výpočet daně na vstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Základ daně	-	2 000
DPH 21 %	$2\,000 \cdot 0,21$	420
Částka včetně DPH	$2\,000 + 420$	2 420

Tab. 4.13: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 4	Práce na elektroinstalaci v kulturním stf.	2 000	5110300	3210000
ID 2	DPH k DD 4, 21 % a nárok na odpočet	420	3430036	3430025

Tab. 4.14: Zápis v daňovém přiznání

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	2 000	420
	snížená	11		

IV. Nárok na odpočet		ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	2 000		420
	snížená	44			

V. Krácení nároku na odpočet daně		ř.				
Část odpočtu daně v krácené výši		52	<b>Koeficient (%)</b>	67	<b>Odpočet</b>	281

### Příklad č. 5

Zadání:

Dne 25. února 2013 obdrželo město Vratimov daňový doklad od EEE, s. r. o., za tisk Vratimovských novin na březen 2013. Cena za tuto službu uvedená na daňovém dokladu činí 15 000 Kč bez DPH. Sazba DPH je 15 %, výše DPH je 2 250 Kč, částka včetně DPH činí 17 250 Kč.

Řešení:

Tiskařské služby jsou zdanitelným plněním, které podle přílohy č. 3 k ZDPH podléhá snížené sazbě daně 15 %. Město má u tohoto plnění plný nárok na odpočet, protože nebude použito pro výkon veřejné správy.

Pro výpočet daně bude opět použita metoda „zdola“.

Tab. 4.15: Výpočet daně na vstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Základ daně	-	15 000
DPH 15 %	$15\,000 \cdot 0,15$	2 250
Částka včetně DPH	$15\,000 + 2\,250$	17 250



Tab. 4.16: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 5	Tisk Vratimovských novin na březen 2013			
	Částka bez DPH	15 000	5180300	321000
	DPH 15 %	2 250	3430035	321000

Tab. 4.17: Zápis v daňovém přiznání

IV. Nárok na odpočet		ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41	15 000	2 250	

### Příklad č. 6

*Zadání:*

Město Vratimov obdrželo dne 27. února 2013 daňový doklad od společnosti EEE, a. s. za nákup užitkového automobilu. Částka bez DPH činí 400 000 Kč, sazba daně 21 %, DPH je ve výši 84 000 Kč a celková částka včetně DPH činí 484 000 Kč. Město bude automobil využívat jak k výkonu veřejné správy, tak k ekonomické činnosti. Zároveň jej využije pro zdanitelná plnění i osvobozená plnění bez nároku na odpočet.

*Řešení:*

Jedná se o přijaté zdanitelné plnění, u něhož městu sice vzniká nárok na odpočet, ale pouze v částečné výši. Navíc dochází souběhu krátkého a poměrného koeficientu z důvodu využívání automobilu pro veřejnosprávní i ekonomickou činnost a také pro uskutečňování zdanitelných plnění a zároveň plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. V souladu s § 76 odst. 2 ZDPH se pro výpočet výše nároku na odpočet využije výše vypočítaný krátký koeficient (67 %) a částka odpočtu daně v poměrné výši stanovená podle § 75 ZDPH, tedy jako součin poměrného koeficientu a částky daně na vstupu.

Tab. 4.18: Výpočet daně na vstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Základ daně	-	400 000
DPH 21 %	$400\,000 \cdot 0,21$	84 000
Částka včetně DPH	$400\,000 + 84\,000$	484 000

Tab. 4.19: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 6	Nákup užitkového automobilu (zařazení)			
	Částka bez DPH	400 000	0220010	3210000
	DPH 21 %	84 000	3430036	3210000

Tab. 4.20: Zápis v daňovém přiznání

IV. Nárok na odpočet		ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	244 000		51 240
	snížená	41			

V. Krácení nároku na odpočet daně		ř.				
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	67	Odpočet	34 331

V daňovém přiznání se do sloupce Základ daně uvede částka základu daně v poměrné výši – tedy 61 % ze 400 000 = 244 000 Kč. Do sloupce Krácený odpočet se pak neuvede celá částka odpočtu, nýbrž jen částka odpočtu v poměrné výši tj. 61 % z 84 000 = 51 240 Kč.

#### 4.5.2 Uskutečněná zdanitelná plnění

##### Příklad č. 7

*Zadání:*

Město Vratimov vystavilo dne 4. února 2013 daňový doklad společnosti FFF, s. r. o., za otisknutí reklamy ve Vratimovských novinách. Částka bez daně je ve výši 5 000 Kč, sazba DPH je 21 %, DPH činí 1 050 Kč a celková částka je 6 050 Kč.

*Řešení:*

Jedná se o zdanitelné plnění uskutečněné v rámci ekonomické činnosti města, a proto musí být přiznána daň na výstupu. Plnění podléhá základní sazbě daně a daň se vypočítá metodou „zdola“.

Tab. 4.21: Výpočet daně na výstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Základ daně	-	5 000
DPH 21 %	5 000 · 0,21	1 050
Částka včetně DPH	5 000 + 1 050	6 050

Tab. 4.22: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 1	Otisknutí reklamy ve Vratimovských novinách			
	Částka bez DPH	5 000	3110062	6020320
	DPH 21 %	1 050	3110062	3430025

Tab. 4.23: Zápis v daňovém přiznání

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	5 000	1 050
	snížená	2		

## Příklad č. 8

*Zadání:*

Město Vratimov vydalo dne 7. února 2013 zjednodušený daňový doklad paní Novotné za přijetí poplatku za psa v částce 1 200 Kč bez DPH.

*Řešení:*

Poplatky plynoucí městu, až na malé výjimky jako jsou např. poplatky za znečištění ovzduší, patří do veřejnosprávní činnosti. Při výkonu této činnosti se město nepovažuje za osobu povinnou k dani, a proto nemá povinnost z těchto plnění přiznávat DPH. Daný případ se tak v daňovém přiznání k DPH neprojeví.

Tab. 4.24: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
ZDD 1	Poplatek ze psů	1 200	2610120	6060310

## Příklad č. 9

*Zadání:*

Dne 16. února 2013 vystavilo město Vratimov daňový doklad za pronájem tělocvičny v Horních Datyních na měsíc březen společnosti GGG, s. r. o. Tato společnost si tělocvičnu pronajímá pravidelně již 3 roky a využívá ji ke své ekonomické činnosti. Doklad zněl na částku 35 000 Kč bez DPH.

*Řešení:*

Pronájem patří do ekonomické činnosti města. Podle § 56 odst. 3 ZDPH je pronájem nebytových prostor či jiných zařízení plněním osvobozeným bez nároku na odpočet. Město se v tomto případě nerozhodlo uplatňovat daň u tohoto pronájmu. Není tedy důvod počítat daň na výstupu.

Tab. 4.25: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 2	Pronájem tělocvičny v Horních Datyních	35 000	3110064	6030320

Tab. 4.26: Zápis v daňovém přiznání

V. Krácení nároku na odpočet daně	ř.	
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	35 000

## Příklad č. 10

*Zadání:*

Město Vratimov vystavilo dne 20. února 2013 daňový doklad společnosti HHH, spol. s r. o., za pronájem vývěsní skříňky. Jedná se o dlouhodobý pronájem na celý rok 2013.

Částka bez DPH činí 6 500 Kč. Sazba daně 21 %, DPH činí 1 365 Kč, celková částka s DPH je 7 865 Kč.

*Řešení:*

Jedná se o pronájem movité věci, na který se nevztahuje ustanovení § 56 odst. 3 ZDPH. Pronájem vývěsní skříňky je zdanitelným plněním, z něhož je město povinno přiznat a odvést daň na výstupu. Sazba daně u tohoto plnění činí 21 % a výpočet daně je proveden metodou „zdola“.

Tab. 4.27: Výpočet daně na výstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Základ daně	-	6 500
DPH 21 %	$6\,500 \cdot 0,21$	1 365
Částka včetně DPH	$6\,500 + 1\,365$	7 865

Tab. 4.28: Zápis v účetním deníku

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
DD 3	Pronájem vývěsní skříňky			
	Částka bez DPH	6 500	3110056	6020320
	DPH 21 %	1 365	3110056	3430025

Tab. 4.29: Zápis v daňovém přiznání

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	6 500	1 365
	snížená	2		

### Příklad č. 11

*Zadání:*

Město Vratimov vystavilo zjednodušený daňový doklad dne 23. února 2013 společnosti paní Konečné za svoz komunálního odpadu v roce 2013 v celkové částce 690 Kč. Sazba daně je 15 %.

*Řešení:*

Jedná se o ekonomickou činnost města, proto má povinnost přiznat a odvést daň na výstupu. Svoz komunálního odpadu je zařazen v příloze č. 3 ZDPH a spadá tedy pod sníženou sazbu daně 15 %. Výpočet bude proveden metodou „shora“, protože na dokladu je uvedena částka včetně DPH. Pro výpočet je použit koeficient vypočtený vzorcem (4.2).

Tab. 4.30: Výpočet daně na výstupu

Položka	Výpočet	Částka (v Kč)
Částka včetně DPH	-	690
DPH 15 %	$690 \cdot 0,1304$	90
Základ daně	$690 - 90$	600

Tab. 4.31: Zápis v daňovém přiznání

Doklad	Text	Částka (v Kč)	MD	Dal
ZDD 2	Poplatek za svoz komunálního odpadu			
	Částka bez DPH	600	2610120	6020320
	DPH 15 %	90	2610120	3430025

Tab. 4.32: Zápis v daňovém přiznání

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1		
	snížená	2	600	90

#### 4.5.3 Sestavení vzorového daňového přiznání

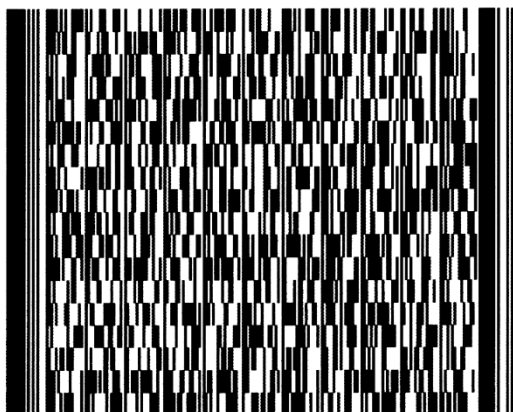
V této části následuje sestavení vzorového daňového přiznání k DPH z výše uvedených deseti případů z praxe. Jednotlivé výsledky příkladů jsou sečteny a doplněny do příslušných řádků daňového přiznání (viz Obr. 4.1).

Obr. 4.1: Druhá strana daňového přiznání k DPH

## 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, § 8)	základní	1	11 500	2 415		
	snížená	2	600	90		
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	2 400	504		
	snížená	11				
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce 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) a odst. 2			21			
Vývoz zboží (§ 66)			22			
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23			
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25			
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26			
<b>III. Doplnující 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	264 000		55 440	
	snížená	41	46 000	6 900		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42				
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	2 000		420	
	snížená	44				
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45				
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		6 900	55 860	
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	35 000			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	67	Odpočet	37 426
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>						
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)	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. l)	62	3 009				
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63	44 326				
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: [39] + vlastní úprava



1fb2b2be-ad30-4d03-84b7-c9d0bf29f458

## 5 Závěr

Daně jsou neodmyslitelnou součástí běžného života jak fyzických tak právnických osob nejen v České republice. Vývoj jednotlivých daní byl postupný a trvalo velice dlouhou dobu, než se daňový systém České republiky ustálil v podobě, v jaké je znám dnes.

Ze všech současných daní je zřejmě nesložitější porozumět DPH. DPH je vícefázová, neduplicitní daň z obratu s možností odpočtu daně. Její komplikovanost je pravděpodobně způsobena mimo jiné tím, že v ZDPH jsou paragrafy seřazeny jinak než je tomu například u Zákona o daních z příjmů, v němž jsou paragrafy logicky uspořádány. Je tedy velmi problematické se v ZDPH zorientovat. Problémy lidem také působí mnohdy nejednoznačný výklad jednotlivých ustanovení ZDPH. Dalším důvodem složitosti DPH pak může být skutečnost, že u nepřímých daní a konkrétně u DPH jsou harmonizační snahy mnohem větší, než je tomu u daní přímých. Následkem toho je neustálé novelizování a tedy změny ZDPH. K tomu, aby člověk DPH skutečně porozuměl a uměl se v této oblasti orientovat, musí vynaložit velké úsilí, mít se neustále na pozoru a sledovat dění nejen v ČR ale rovněž v EU.

V úvodní kapitole diplomové práce byla stručně nastíněna podstata jednotlivých daní v daňové soustavě ČR a dále byla práce zaměřena již pouze na problematiku DPH. Nejprve šlo o přiblížení procesů v rámci harmonizačních snah v EU a následně byla provedena podrobná analýza specifík uplatňování DPH u obcí. V praktické části diplomové práce bylo na konkrétním subjektu – město Vratimov - provedeno zkoumání mechanismů při uplatňování DPH a následně došlo také k aplikaci teoretických poznatků z předešlých kapitol. V práci byla použita metoda analýzy, deskripce a také komparace.

Město Vratimov není běžným ekonomickým subjektem, jelikož se jedná o územně samosprávný celek podle zákona o obcích, který vykonává veřejnosprávní činnost. Město však vykonává kromě veřejnosprávní činnosti rovněž činnost ekonomickou. Proto se město stalo plátcem DPH již dvakrát. Důvodem bylo v obou případech překročení obratu pro povinnou registraci. První povinná registrace k DPH byla způsobena jednorázovými nahodilými příjmy a trvala pouze 5 let. Podruhé došlo k registraci města k DPH v roce 2009, kdy byl překročen obrat, do něhož se začaly započítávat i dříve nezahrnované významné příjmy, např. z pronájmu nemovitostí. Tato registrace stále trvá. Město se tak denně potýká s těžkostmi vázícími se k DPH. Bohužel zákon veřejnosprávní subjekty v oblasti DPH zvláště nezvýhodňuje oproti běžným subjektům, přestože uplatňování DPH u veřejnoprávních subjektů je velmi specifické a mnohem složitější.

Významné nejasnosti mohou vyvstat při posuzování plnění, zda spadají pod veřejnosprávní či ekonomickou činnost. O žádný zákon či vyhlášku se zatím nelze opřít, proto je vhodné, aby město mělo svůj vnitřní předpis, z něhož by mohlo při zařazování činností vycházet. V současnosti město Vratimov směrnicí k tomuto účelu nemá, ale již se na ní usilovně pracuje. Městu lze doporučit, aby při tvorbě směrnice udělali rovněž elektronickou verzi, a v ní aby použili tabulkovou formu s možností jednoduchého vyhledávání příslušného pojmu.

Typickým problémem, který musí město řešit, je nárok na odpočet. Z důvodu výkonu nejen ekonomické činnosti, ale také veřejné správy, může nastat situace, kdy je přijaté plnění použito pro výkon obou činností. V tomto případě nesmí město uplatnit plný nárok na odpočet u těchto plnění, ale pouze nárok na odpočet v poměrné výši. Ten se podle § 75 odst. 3 ZDPH vypočte jako součin daně na vstupu poměrného koeficientu. Výpočet tohoto koeficientu byl proveden v kapitole 4.4 a bylo zjištěno, že poměrný koeficient města Vratimov se v posledních dvou letech pohybuje v rozmezí 50 až 65 %. Další významnou skutečností týkající se nároku na odpočet je, že město uskutečňuje jak zdanitelná plnění, u nichž vzniká nárok na odpočet daně na vstupu, tak plnění osvobozená bez nároku na odpočet. V této situaci je nutné nárok na odpočet u příslušných přijatých plnění krátit. Krátící koeficient byl vypočítán v kapitole 4.5.1 a činí 67 %.

V deseti modelových příkladech byla analyzována přijatá a uskutečněná plnění specifická pro město Vratimov. Na základě zjištěných skutečností lze konstatovat, že nejčastějšími případy, s nimiž se město setkává, jsou právě režim přenesení daňové povinnosti týkající se zejména stavebnictví, dále krácený nárok na odpočet z důvodu poskytování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. f), g), i) a l), a samozřejmě je častým případem rovněž poskytování plnění v rámci výkonu veřejné správy. Na základě výsledků bylo v závěru kapitoly sestaveno vzorové daňové přiznání k DPH za měsíc únor 2013.

Z poznatků nabytých jednak při konzultacích práce a následně při vypracovávání praktické části lze soudit, že uplatňování DPH u města Vratimov, a tím i u další veřejnosprávních subjektů, je velmi náročnou činností v rámci působnosti města, která vyžaduje velmi dobrou znalost a orientaci v ZDPH a dalších souvisejících předpisech. To vyžaduje neustálé vzdělávání zaměstnanců, kteří se problematikou DPH zabývají. Zjednodušení a zefektivnění procesů v rámci uplatňování DPH by se mohlo dosáhnout například vyčleněním jednoho zaměstnance speciálně pro problematiku uplatňování DPH.



## Seznam použité literatury

### A) Knihy

- [1] BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 7. vyd. Olomouc: Anag, 2012, 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.
- [2] BENDA, Václav. *DPH u neziskových subjektů*. 2. vyd. Praha: Bova Polygon, 2009. 168 s. ISBN 978-80-7273-160-2.
- [3] BENDA, Václav a Růžena HRUŠOVÁ. *Odpočet DPH od 1. 4. 2011*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2011. 168 s. ISBN 978-80-727-3165-7.
- [4] FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Lydie MUSILOVÁ. *Průvodce DPH u neziskových organizací*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-684-6.
- [5] MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.
- [6] MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: Anag, 2011. 254 s. ISBN 978-80-7263-675-4.
- [7] PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty – vydání nejen k novele 1. 4. 2011*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 144 s. ISBN 978-80-7357-660-8.
- [8] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska, legislativní zásady daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [9] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 304 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [10] ŠOBÁŇ, Jaroslav. *DPH u obcí v příkladech k 1. 4. 2011*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2011. 207 s. ISBN 978-80-7263-679-2.
- [11] TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010. 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8.
- [12] URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.
- [13] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 1. vyd. Praha: Vox, 2012. 372 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

### B) Zákony

- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- [16] Zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

- [17] Zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- [18] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [20] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [21] Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů.
- [22] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- [23] Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.
- [24] Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů
- [25] Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- [26] Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.
- [27] Zákon č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

#### C) Směrnice a rozhodnutí rady EU

- [28] Rozhodnutí Rady 70/243/ESUO, EHS, Euratom ze dne 21. dubna 1970 o nahrazení finančních příspěvků členských států vlastními zdroji Společenství.
- [29] První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.
- [30] Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty.
- [31] Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.
- [32] Směrnice Rady 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní.
- [33] Směrnici Rady 2006/112/EC ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.
- [34] Směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010 o změně směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu.

#### D) Internetové zdroje a elektronické dokumenty

- [35] Běhounek Pavel. *Směrnice 2006/112 upravující oblast DPH v rámci Evropské unie* [online]. PB [2013-01-26]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/mohlo-by-vas-zajimat/smernice-2006-112-upravujici-oblast-dph-v-ramci-evropske-unie/>
- [36] European Commision. *EC: EU budget 2011. Financial report* [online]. EC [2013-01-20]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/fin\\_report/fin\\_report\\_11\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/fin_report/fin_report_11_en.pdf)
- [37] Mísařová Petra. *Hlavní změny novely zákona o DPH* [online]. FE [2013-01-30]. Dostupné z: <http://finexpert.e15.cz/hlavni-zmeny-novely-zakona-o-dph>
- [38] Ministerstvo financí. *MF: Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. MF [2013-03-12]. Dostupné z: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa\\_metodika\\_14310.html?year=0](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html?year=0)
- [39] Ministerstvo financí. *MF: Přiznání k dani z přidané hodnoty* [online]. MF [2013-03-13]. Dostupné z: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/IF\\_5401\\_\\_18.pdf](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/IF_5401__18.pdf)
- [40] Ministerstvo financí. *MF: Údaje o registraci* [online]. MF [2013-02-10]. Dostupné z: [http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int\\_dp\\_prij.cgi?id=1&pocet=1&fu=&OK=+Search+&ZPRAC=RDPHI1&dic=00297372](http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?id=1&pocet=1&fu=&OK=+Search+&ZPRAC=RDPHI1&dic=00297372)
- [41] Ministerstvo financí. *MF: Klasifikace produkce (CZ-CPA) - CZ-CPA 41 až 43 (SEKCE F) – stavby a stavební práce* [online]. ÚP [2013-03-12]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/klasifikace-produkce-cz-cpa-cz-cpa-41-az-43-sekce-f-stavby-a-stavebni-prace-39-x.html>
- [42] Město Vratimov. *Informace o městě* [online]. MV [2013-02-10]. Dostupné z: <http://www.vratimov.cz/informace-o-meste/>
- [43] Město Vratimov. *Rozpočet města Vratimov na rok 2013 v Kč* [online]. MV [2013-03-11]. Dostupné z: [http://www.vratimov.cz/e\\_download.php?file=data/uredni\\_deska/obsah442\\_1.pdf&original=149\\_12.pdf](http://www.vratimov.cz/e_download.php?file=data/uredni_deska/obsah442_1.pdf&original=149_12.pdf)

## Seznam zkratk

ČNR	Česká národní rada
ČR	Česká republika
DD	Daňový doklad
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EHS	Evropské hospodářské společenství
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EU	Evropská unie
EURATOM	Evropské společenství pro atomovou energii
HD	Horní Datyně
HDP	Hrubý domácí produkt
HNP	Hrubý národní produkt
ID	Interní doklad
JČS	Jiný členský stát
JVT	Jednotný vnitřní trh
MěÚ	Městský úřad
OP	Osvobozené plnění
OPD	Osoba povinná k dani
PO	Příspěvková organizace
SR	Státní rozpočet
UNO	Ukazatel nároku na odpočet
VAT	Value Added Tax (daň z přidané hodnoty)
VHP	Výherní hrací přístroje
VIES	VAT Information Exchange System
VVS	Výkon veřejné správy
ZDD	Zjednodušený daňový doklad
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZP	Zdanitelné plnění

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2013



Alena Kubátová  
jméno a příjmení studenta

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 - Rozpočet města Vratimov za rok 2012 pro výpočet poměrového koeficientu

Příloha č. 2 - Rozpočet města Vratimov pro rok 2013

Příloha č. 3 - Účtový rozvrh města Vratimov