

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

## **Vliv osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně na výši stanovení DPH**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Jana ŠTACHOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Věra MINAŘÍKOVÁ, Ph.D.

**Znojmo, 2012**

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma: **Vliv osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně na výši stanovní DPH** vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne 20. 4. 2012



.....

Jana Štachová

## **Poděkování**

Na tomto místě bych chtěla zvláště poděkovat vedoucí mé bakalářské práce, Ing. Věře Minaříkové, Ph.D., za její užitečné rady, cenné připomínky a odbornou pomoc při zpracování této bakalářské práce.



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	<b>Jana ŠTACHOVÁ</b>
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	<b>Vliv osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně na výši stanovení DPH</b>
Název (v angličtině)	<b>The influence of VAT-free performances without the tax deduct claim on the VAT level setting</b>

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem bakalářské práce je pomocí analýzy zákona o dani z přidané hodnoty seznámit s jednotlivými typy plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Vliv výkladu Směrnice Rady 2006/112/ES Evropským soudním dvorem na aplikaci těchto ustanovení. Dopady a vliv uskutečňování těchto plnění na registraci osoby povinné k dani a následně na výši její daňové povinnosti.

Postup práce:

1. Vyhledat odborné prameny související s jednotlivými typy plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.
2. Seznámit s konkrétními ustanoveními zákona o dani z přidané hodnoty souvisejícími s jednotlivými typy plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.
3. Analýza a výklad vybraného typu plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně na příkladu. Vliv Směrnice Rady 2006/112/ES a výkladů jednotlivých pojmů dle Evropského soudního dvora na aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty.
4. Vlastní zhodnocení u vybraného typu plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně.

Metody: deskripce, analýza, syntéza, komparace zjištěných dat

Rozsah práce: 40 - 55

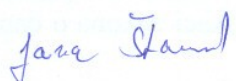
Seznam odborné literatury:

1. GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2011 výklad s příklady*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1.
2. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2011 – Úplná znění platná k 1.4.2011*. 20. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 264 s. ISBN 978-80-247-3944-1.
3. MATTAUSCHOVÁ, Blanka; RAMBOUSEK, Jan. *Daň z přidané hodnoty - Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer (ASPI). 2008. 508 s. ISBN 978-80-7357-369-0.
4. PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2011*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2011

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2012



  
Jana ŠTACHOVÁ  
autor

  
Prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.  
rektor SVŠE Znojmo

  
Ing. Věra MINAŘÍKOVÁ, Ph.D.  
vedoucí bakalářské práce

## **Abstrakt**

Tato práce se zabývá uskutečněnými plněními, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, dle zákona o dani z přidané hodnoty s podrobnějším zaměřením na nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. Popisuje jednotlivá ustanovení zákona o DPH ve vazbě na příslušná ustanovení předpisů Evropského společenství. Dopady a vliv uskutečňování těchto plnění na registraci osoby povinné k dani a následně na výši její daňové povinnosti.

**Klíčová slova:** DPH, plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, koeficient, nájem

## **Abstract**

This thesis deals with the implemented discharges which are exempted from taxes without the right to deduct under the Value Added Tax Act with the detailed focus on the lease of land, dwellings and commercial premises. The theoretical part describes the individual provisions of the VAT Act in relation to the relevant provisions of The European community. The impact and influence of the implementation of these discharges on persons who are required to register for VAT and the total amount of tax liability.

**Keywords:** VAT (Value Added Tax), exempt discharges without right of deduction, coefficient, lease

# Obsah

1	Úvod.....	9
2	Cíl práce a metodika .....	11
2.1	Cíl práce .....	11
2.2	Metodika práce.....	11
3	Teoretická část.....	12
3.1	Předmět daně.....	13
3.2	Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně .....	15
3.2.1	Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56).....	17
3.2.2	Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor dle Směrnice .....	18
3.2.3	Ostatní osvobozená plnění .....	19
3.3	Dopady a vliv uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně .....	23
3.4	Registrační povinnost.....	23
3.4.1	Osoby osvobozené od uplatňování daně.....	23
3.4.2	Plátcí .....	24
3.5	Nárok na odpočet daně.....	25
3.5.1	Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.....	26
3.5.2	Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v částečné výši .....	27
3.6	Uskutečněná plnění a daňová povinnost.....	29
3.7	Daňová evidence .....	30
4	Praktická část.....	31
4.1	Základní údaje o společnosti.....	31
4.2	Vybrané údaje z daňových přiznání za rok 2011 .....	33
4.3	Smlouvy o nájmu nebytových prostor .....	37
4.3.1	Smlouva o nájmu nebytových prostor č. NA 28 ze dne 1. 7. 2007 .....	37
4.3.2	Smlouva o nájmu nebytových prostor č. 2750 ze dne 1. 8. 2009.....	38

4.3.3	Odůvodnění nesprávného posouzení smlouvy č. 2750 dle ESD .....	39
4.4	Změna vlastní daňové povinnosti a způsoby její opravy .....	40
4.4.1	Dodatečná daňová přiznání roku 2011 po vypořádání .....	42
4.4.2	Dodatečná daňová přiznání před vypořádáním .....	46
4.4.3	Oprava správcem daně .....	49
4.5	Grafické znázornění změny daňové povinnosti se zhodnocením .....	49
5	Závěr .....	52
6	Seznam použité literatury .....	54
	Seznam tabulek .....	56
	Seznam grafů .....	57
	Seznam příloh .....	58



# 1 Úvod

Daň z přidané hodnoty je v ČR upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Protože se ČR stala členským státem EU, a v rámci Evropské unie je daň z přidané hodnoty vysoce harmonizována, došlo ke zrušení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to již zmíněným zákonem o DPH, s účinností od 1. 5. 2004.

Již z ustanovení § 1 zákona o DPH vyplývá zapracování příslušných předpisů Evropské unie do tohoto zákona. Jedním ze základních předpisů, které byly implementovány vstupem ČR do EU, byla směrnice č. 77/388/EHS (tzv. Šestá směrnice). Od ledna 2007 je základním předpisem pro oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, která nahradila Šestou směrnicí (dále jen „Směrnice“). Celá řada ustanovení zákona jednoznačně vychází z úpravy platné pro všechny členské státy EU. Nejinak je tomu u plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, která jsou vymezena v § 51 zákona o DPH při splnění podmínek uvedených v § 52 až 61 zákona o DPH.

Důvody, které vedly EU k tomu, aby byla některé plnění osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, jsou zejména sociální a ekonomické (vybrané služby by měly být dostupné co nejširším vrstvám občanů) nebo i technické (např. loterie a sázkové hry). Vzhledem k tomu, že tato plnění jsou výjimkou z obecného pravidla, je zde povinnost úzkého a přesného výkladu a pojmy související s osvobozením musí mít svůj vlastní komunitární obsah.

Podrobněji jsem se ve své práci zaměřila na nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. V této práci uvádím, co se rozumí pod pojmem nájem nemovitostí podle výkladu Evropského soudního dvora, kterým se musí řídit jak správce daně, tak plátce – nepřímý účinek Směrnice. Krátce jsem seznámila i s ostatními osvobozenými plněními.

Dále ve své práci popisuji, jaký má dopad a vliv uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně na registraci osoby povinné k dani a následně na výši její daňové povinnosti (vliv na výši nároku na odpočet daně a vliv na výši daně na výstupu). Dále upozorňuji na povinnost plátce vést evidenci pro daňové účely také u plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

V praktické části jsem chtěla ukázat, jaký dopad na daňovou povinnost má nesprávné posouzení osvobozených plnění od daně bez nároku na odpočet daně. V případě nesprávného posouzení dochází jak ke změně daně na vstupu, u přijatých zdanitelných plnění, která je způsobena změnou koeficientu, tak i na výstupu u uskutečněných zdanitelných plnění.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Cílem bakalářské práce je upozornit na dopady a vliv uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně u vybraného typu plnění (nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor) na výši daňové povinnosti a její výpočet, a to zejména ve vazbě na eurokonformní výklad zákona o DPH.

### **2.2 Metodika práce**

Vyhledat odborné prameny související s jednotlivými typy plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Seznámit s konkrétními ustanoveními zákona o dani z přidané hodnoty souvisejícími s jednotlivými typy plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Dopady a vliv uskutečňování těchto plnění na výši daňové povinnosti.

Analýza a výklad vybraného typu plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně na příkladu. Vliv Směrnice Rady 2006/112/ES a výkladů jednotlivých pojmů dle Evropského soudního dvora na aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty.

Vlastní zhodnocení u vybraného typu plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně.

Při zpracování této práce jsem použila metodu analýzy a komparace zjištěných dat, zabývající se problematikou plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Dále byla použita metoda deskripce jednotlivých pojmů související s danou problematikou.

### 3 Teoretická část

Jak bylo již uvedeno v úvodu, zákon o DPH je hmotně-právním předpisem, upravující tuto daň, kdy s ohledem na vysokou harmonizaci této oblasti v rámci EU celá řada ustanovení zákona jednoznačně vychází z úpravy platné pro všechny členské státy EU. V rámci EU jsou to jak nařízení, směrnice, rozsudky Evropského soudního dvora či jiné právní akty ES.<sup>1</sup>

Základním předpisem pro oblast DPH s ohledem na jednotný trh EU je Šestá směrnice, kterou jsou členské státy EU povinny implementovat do svých vnitrostátních předpisů.

Tak jako zákony, byla i původní Šestá směrnice, která byla implementována do zákona o DPH vstupem ČR do EU, nahrazena Směrnicí, a to především z důvodu lepší přehlednosti. Obsah obou směrnic je až na několik málo výjimek uvedených v čl. 412 shodný. Ustanovení uvedených směrnic vykládá a jejich slučitelnost s národními zákony jednotlivých členských států posuzuje Evropský soudní dvůr (dále jen „ESD“).

Jednou z nejobtížnějších oblastí při praktickém uplatňování daně z přidané hodnoty je posouzení vzájemného vztahu jednotlivých ustanovení Směrnice a zákona o DPH v konkrétních situacích. Dva základní instituty, které musí vzít plátce v této souvislosti v úvahu, jsou přímý a nepřímý účinek Směrnice.

**Přímý účinek** plyne z ustálené judikatury ESD a je definován jako možnost aplikovat ustanovení Směrnice, je-li s ním vnitrostátní předpis v rozporu. Podmínkou je, že ustanovení Směrnice je jasné, dostatečně určité, bezpodmínečné a lhůta k implementaci Směrnice uplynula. Plátcí se mohou rozhodnout, zda budou uplatňovat ustanovení zákona o DPH nebo odpovídající ustanovení Směrnice. Na rozdíl od plátců nemůže stejným způsobem postupovat správce daně. Stát nesmí po jednotlivcích vymáhat plnění povinností, které nejsou ve vnitrostátním předpisu obsaženy.

**Nepřímý účinek** komunitárního práva je situace, kdy je vnitrostátní předpis v maximální možné míře vykládám v souladu s evropským právem. Povinnost k eurokonformnímu výkladu vnitrostátního práva mají jak soudy, tak správní orgány. Z tohoto důvodu nemůže ani plátce postupovat jinak. V praxi se nepřímý účinek Směrnice použije jak k výkladu

---

<sup>1</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k I. 4. 2011*. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 584 s. ISBN 978-80-7263-669-3. s. 7

pojmu, které zákon o DPH výslovně nedefinuje (např. stavba, nájem nemovitosti atd.), tak i v jiných případech, je-li konkrétní ustanovení zákona nejednoznačné.<sup>2</sup>

### 3.1 Předmět daně

V zákoně o DPH v § 2 odst. 1 jsou definována základní plnění, která jsou předmětem daně, a také podmínky, které musí tato plnění splňovat, aby byla předmětem daně. Jedním ze základních předpokladů plnění je, že tato plnění uskutečňuje **osoba povinná k dani**, která uskutečňuje **ekonomickou činnost** (s výjimkou dovozu a pořízení nových dopravních prostředků a zboží podléhající spotřební dani z jiných členských států). Touto podmínkou se řeší uskutečňování plnění tak, aby plnění mimo ekonomickou činnost (např. prodej soukromého majetku) nebyla z hlediska DPH předmětem daně. Další podmínkou je, že se všechna plnění uvedená v odst. 1 musí uskutečnit v tuzemsku (včetně dovozu zboží), tedy s místem plnění v tuzemsku, a dále také, že se musí uskutečnit za **úplatu** (s výjimkou dovozu).

V ustanovení § 2 odst. 2 zákona o DPH je stanoveno, kdy pořízení zboží z jiného členského státu (s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně) není předmětem daně a kdy se v tuzemsku daň neuplatňuje.<sup>3</sup>

Plnění musí být nejdříve předmětem daně, a potom jsou buď zdanitelná, nebo osvobozená § 2 odst. 3 zákona o DPH.

Plnění co jsou předmětem daně - zdanitelná - snížená sazba

- základní sazba

- osvobozená - s nárokem na odpočet

- bez nároku na odpočet

---

<sup>2</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. XIII, XIV, XV

<sup>3</sup> PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2011*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1. s. 18, 21

V této práci jsem se zaměřila na plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Z tohoto důvodu je rozhodné posouzení jak osob povinných k dani, tak jejich uskutečňování konkrétních plnění v rámci ekonomické činnosti a úplata za tato plnění. Proto jsou následně uvedené pojmy vysvětleny.

### **Osoby povinné k dani**

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.<sup>4</sup>

Jde prakticky o okruh osob, které již jsou plátcí daně nebo jsou potencionálními plátcí daně, které přicházejí v úvahu pro povinnou, případně dobrovolnou registraci za plátce daně. V souladu s předpisy Evropského společenství, které nerozlišují osoby povinné k dani např. podle toho, zda se jedná o fyzické nebo právnické osoby, nerozlišují podle formy vlastnictví, atd., ale podle jejich činností, je definována osoba povinná k dani tak, že se za ni považuje pro účely zákona právnická nebo fyzická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

Pro účely zákona o DPH se za osobu povinnou k dani považuje jak tuzemská osoba, tak i osoba z jiného členského státu nebo osoba ze třetí země, ať už má sídlo místo podnikání, popř. místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje, v tuzemsku nebo ne.

Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, jestliže za úplatu dodává zboží nebo poskytuje služby, popř. uskutečňuje převody nemovitostí apod., tedy uskutečňuje ekonomickou činnost.<sup>5</sup>

### **Ekonomická činnost**

Ekonomickou činností se pro účely zákona o DPH považuje soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti. Z tohoto vymezení vyplývá, že ekonomickou činností je bezpochyby podnikání, ale i další samostatné výdělečné činnosti. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, tj. např. pronájem movitého

---

<sup>4</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>5</sup> PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Dañ z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2011.* 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1. s. 34, 35

nebo nemovitého majetku, ať již je zdaňován podle zákona o daních z příjmů podle § 7 jako příjem z podnikání nebo § 9 jako příjem z pronájmu. Na druhou stranu se za ekonomickou činnost nepovažuje činnost zaměstnanců nebo jiných osob na základě pracovněprávního vztahu a ani činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů.<sup>6</sup>

## Úplata

V zákoně o DPH v § 4 odst. 1) písm. a) je uvedeno, co se rozumí pod pojmem úplata, která je jednou z podmínek pro stanovení, zda uskutečněná plnění jsou předmětem daně (kromě dovozu):

„(1) Pro účely tohoto zákona se rozumí

- a) úplatou částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění.“<sup>7</sup>

## 3.2 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Z důvodové zprávy k Šesté směrnici vyplývá, že osvobození některých plnění bez nároku na odpočet daně na vstupu je dáno různými důvody a v mnoha případech bylo již v členských státech uplatňováno před přijetím jednotného systému DPH. Důvody k osvobození jsou zejména sociální a ekonomické (vybrané služby by měly být dostupné co nejširším vrstvám občanů) nebo i technické (např. loterie a sázkové hry). Ve své judikatuře ESD neustále opakuje dvě základní zásady, které musí být při výkladu ustanovení zachovány. První zásada ukládá povinnost úzkého a přesného výkladu, neboť veškerá osvobození jsou výjimkou z obecného pravidla, a právě proto nelze jejich rozsah rozšiřovat nad rámec záměru komunitárního zákonodárce. Druhá se týká výkladu jednotlivých pojmů – pojmy související s osvobozením mají svůj vlastní komunitární obsah.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2011 výklad s příklady*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1. s. 20

<sup>7</sup> zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>8</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 326

V § 51 odst. 1 zákona o DPH jsou uvedena plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně:

„(1) Při splnění stanovených podmínek uvedených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění:

- a) poštovní služby (§ 52),
- b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- c) finanční činnosti (§ 54),
- d) pojišťovací činnosti (§ 55),
- e) převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56),
- f) výchova a vzdělávání (§ 57),
- g) zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- h) sociální pomoc (§ 59),
- i) provozování loterií a jiných podobných her (§ 60), uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách ve znění pozdějších předpisů,
- j) provozování loterií a jiných podobných her (§ 60),
- k) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- l) dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).

(2) U plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat toto plnění. Při stanovení hodnoty plnění osvobozených od daně podle odstavce 1 se postupuje podle § 36.“<sup>9</sup>

„Směrnice umožňuje členským státům, aby u některých druhů činností ponechaly plátcům volbu, zda plnění osvobozovat, či nikoli. Česká republika tuto možnost využila pouze

---

<sup>9</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů



v případě nájmu nemovitostí, kde za určitých okolností může plátcce nájem, jenž je v principu osvobozen, zdaňovat.<sup>10</sup>

U plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně se neuplatňuje daň na výstupu a nelze uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou vymezena ve vazbě na Hlavu IX Směrnice.<sup>11</sup>

### **3.2.1 Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56)**

„Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.“<sup>12</sup> Výjimkou je převod stavebních pozemků, který podléhá zdanění.

„Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby, bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.“<sup>13</sup>

Je zde dána možnost zdaňování nájmu pozemků a staveb. Plátcce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor bude uplatňovat daň, jestliže se bude jednat o nájem jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností. Zdaňování nájmu nemovitosti se již nemusí oznamovat správci daně od 1. 1. 2008.<sup>14</sup>

Může nastat situace, že jsou pronajímány dohromady bytové či nebytové prostory, které jsou osvobozeny od daně, a současně například prostory k parkování vozidel. V tomto případě se vychází z posouzení, zda se jedná o jedno plnění nebo o dvě na sobě nezávislá

---

<sup>10</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 327

<sup>11</sup> PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2011*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1. s. 175, 176

<sup>12</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>13</sup> zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>14</sup> GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2011 výklad s příklady*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1. s. 150

plnění. Pokud je uzavřena jedna nájemní smlouva, potom se jedná o jedno plnění a režim zdanění či osvobození se řídí podle hlavního předmětu nájemní smlouvy. Jestliže by pronájem parkovacího místa měl pouze doplňkový charakter, jenž je součástí pronájmu nebytových prostor, byl by také osvobozen od daně. V případě, že by byly uzavřeny dvě samostatné nájemní smlouvy, jednalo by se o dvě samostatná plnění a u pronájmu parkovacího místa by již bylo nutno uplatňovat daň na výstupu. Tento výklad vychází zejména z rozsudku ESD C-173/88 Henriksen.<sup>15</sup>

### **3.2.2 Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor dle Směrnice**

Směrnice v čl. 135 odst. 1 písm. l) uvádí, že členská státy osvobodí od daně pacht nebo nájem nemovitosti.

V článku 135 odst. 2. uvedeno, že z osvobození od daně podle odst. 1. písm. l) jsou vyloučena tato plnění:

- poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště;
- nájem prostor a míst k parkování vozidel;
- nájem trvale instalovaných zařízení a strojů;
- nájem bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti osvobození od daně podle odst. 1. písm. l).

Dále je v článku 137 odst. 1. písm. d) řečeno, že členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě pachtu nebo nájmu nemovitosti.<sup>16</sup>

Vzhledem k tomu, že nájem není zákonem o DPH definován, a není definován ani ve Směrnici, je pro posouzení, zda se jedná o nájem nemovitosti, nutné vycházet ze základního rysu nájmu nemovitého majetku, který ve svých posudcích poskytuje ESD.

---

<sup>15</sup> ŠOBÁŇ, Jaroslav. *DPH u obcí v příkladech k l. 4. 2011*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 208 s. ISBN 978-80-7263-679-2. s. 85

<sup>16</sup> MATTAUSCHOVÁ, Blanka; RAMBOUSEK, Jan. *Daň z přidané hodnoty – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolter Kluwer (ASPI). 2008 508 s. ISBN 978-80-7357-369-0. s. 93*

Nájmem nemovitosti je podle ESD poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvenou úplatu zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob.

Pokud nejsou výše uvedené podmínky splněny, jedná se podle ustanovení § 14 zákona o DPH o službu, u které se uplatní základní sazba daně.<sup>17</sup>

Od daně nelze např. osvobodit poskytnutí práva umístění výherních nebo nápojových automatů v budovách, jestliže se nejedná o faktický nájem nebytových prostor nebo pozemků. V tomto případě jde o zdanitelné plnění podléhající základní sazbě daně.<sup>18</sup>

Za nejdůležitější rozsudek lze označit rozhodnutí C-326/99 Stichting Goed Wonen. ESD v něm poprvé vyslovil definici nájmu nemovitosti a také znovu zopakoval důležitou zásadu, kterou je přednost komunitární definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států. Proto plátce, který hledá vymezení tohoto pojmu, nemůže použít občanský zákoník nebo jiný předpis, ale vždy jen Směrnici.<sup>19</sup>

### 3.2.3 Ostatní osvobozená plnění

#### Poštovní služby (§ 52)

Od daně je osvobozeno poskytování vybraných poštovních služeb. Jde o služby, jež jsou osvobozeny ve veřejném zájmu, a jejich osvobození je pro členské státy dle Směrnice povinné. Poštovní služby jsou definovány odkazem na zákon o poštovních službách. Podmínkou osvobození poštovních služeb je jejich poskytování držitelem poštovní licence, která je udělována podle zákona o poštovních službách.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k l. 4. 2011*. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 143-144 s. ISBN 978-80-7263-669-3. s. 143, 144

<sup>18</sup> ŠOBÁŇ, Jaroslav. *DPH u obcí v příkladech k l. 4. 2011*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 208 s. ISBN 978-80-7263-679-2. s. 85 - 86

<sup>19</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 364

<sup>20</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 329

### **Rozhlasové a televizní vysílání (§ 53)**

Osvobození rozhlasového a televizního vysílání se vztahuje pouze na subjekty, které jsou poskytovateli vysílání ze zákona, tedy pouze na Český rozhlas a na Českou televizi. Osvobození se však nevztahuje na reklamu, teleshopping a sponzorování.<sup>21</sup>

### **Finanční činnost (§ 54)**

Finanční činnosti, které jsou osvobozeny od daně, jsou uvedeny v § 54 zákona o DPH, zahrnují širokou škálu služeb, které jsou definovány v různých českých předpisech. Jedná se např. o poskytování úvěrů a půjček; dále pak o operace, které se týkají plateb, platebního styku, vkladů, převodů peněz. Patří sem také směnářská činnost, operace s cennými papíry a další.

Finanční činnosti jsou osvobozeny od daně bez ohledu na to, jaká osoba služby poskytuje. To znamená, že jsou osvobozeny nejen služby bank, ale např. i služby fyzických osob. Výjimkou jsou pouze služby související se správou úvěru nebo s vydáváním platebních karet uvedené ve druhém a třetím odstavci § 54.<sup>22</sup>

### **Pojišťovací činnost (§ 55)**

Pojišťovacími činnostmi se pro účely zákona o DPH rozumí jak samotné pojišťovací a zajišťovací činnosti, tak i činnosti související s pojišťovací nebo zajišťovací činností, dále i zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví. Mezi pojišťovací činnosti patří i penzijní přípojištění včetně jeho zprostředkování. Pro osvobození od daně není podstatné, kdo tyto činnosti vykonává; tj. zda je to pojišťovna nebo jiný subjekt, protože zákon o DPH nepodmiňuje osvobození od daně tím, že je musí provádět určité osoby.<sup>23</sup>

### **Výchova a vzdělávání (§ 57)**

V zákoně o DPH jsou stanoveny podmínky, za nichž je osvobozena od daně výchova a vzdělávání. Je zde vymezen základní okruh výchovné a vzdělávací činnosti, která je osvobozena od daně. Jedná se např. o vzdělávací činnost podle školského zákona prováděnou jak státními, tak soukromými či církevními školami zřízenými podle školského zákona. Dále pak o školské služby poskytované ve školských zařízeních (např.

---

<sup>21</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 321

<sup>22</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 336

<sup>23</sup> PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2011*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1. s. 184, 185

zařízení pro školní stravování, výchovná a ubytovací zařízení), které jsou zapsány ve školském rejstříku a které doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách nebo s ním přímo souvisejí. Od daně je také osvobozena vzdělávací činnost poskytovaná na vysokých školách. Podle odst. 2 je od daně osvobozeno dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňované v rámci výchovy a vzdělávání osobou uvedenou v odst. 1 (např. dodání zboží učňovskými dílnami, které v rámci praktické výchovy vyrobili učni).<sup>24</sup>

### **Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58)**

S účinností od 1. 4. 2012 došlo k novelizaci tohoto ustanovení. Tato novela se dotýká zejména změn terminologických, vyvolaných novou úpravou podmínek poskytování zdravotních služeb, kdy dochází ke změnám stávajících podmínek nebo se stanoví podmínky nové. Od daně jsou osvobozeny služby zdravotní péče a související služby (např. stravování pacientů v nemocnicích) poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je taková péče určena a vymezené zvláštním zákonem. Oprávněnými osobami mohou být jak státní instituce, tak i soukromé lékařské praxe. Od daně je osvobozeno i dodání zboží a poskytování služeb oprávněnými subjekty, pokud jsou poskytovány v souvislosti se zdravotními výkony např. poskytnutí zdravotnických prostředků nebo léčiv v rámci nemocniční péče nebo ambulantní péče. Od daně je osvobozeno i zdravotní pojištění uskutečňované podle zákona o veřejném zdravotním pojištění.<sup>25</sup>

### **Sociální pomoc (§ 59)**

Veškeré činnosti uskutečňované podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách jsou plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Od 1. 1. 2009 jsou tyto činnosti osvobozeny od daně bez ohledu na právní formu poskytovatele. Tím byl odstraněn základní rozpor mezi zákonem o DPH a Směrnicí v dané oblasti. Podmínkou osvobození však je registrace poskytovatele u příslušného krajského úřadu, pokud ji § 78 zákona o sociálních službách vyžaduje.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k I. 4. 2011*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1. s. 188 - 192

<sup>25</sup> GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2012 výklad s příklady*. 8. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 304 s. ISBN 978-80-247-4046-1. s. 156, 157

<sup>26</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 393

### **Provozování loterií a jiných podobných her (§ 60)**

Provozování loterií a jiných podobných her pro účely DPH je vymezeno ve vazbě na zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Jedná se o provozování např. loterií, tombol, okamžitých loterií, sazký, sportky, sázkových her v kasinech. Nelze sem zahrnout služby související s jejich provozování, které pro provozovatele zajišťuje jiný subjekt.<sup>27</sup>

### **Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61)**

Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně osvobozuje činnosti ve veřejném zájmu, které mají být dle Směrnice osvobozené a které nelze zahrnout pod některý z předchozích paragrafů. Týkají se ochrany mládeže, sportovních a kulturních služeb, služeb různých organizací a spolků poskytovaných vlastním členům, patří sem i ojedinělé akce subjektů, které poskytují jiná osvobozená plnění. Úmyslem bylo osvobodit předmětné služby ve stejném rozsahu, v jakém je osvobozuje komunitární právo.<sup>28</sup>

### **Dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a zboží, u něhož nemá plátců nárok na odpočet daně (§ 62)**

Cílem u tohoto ustanovení je zamezit dvojímu zdanění. Jestliže nemá daň z přidané hodnoty zatížit podnikatele, musí být umožněn nárok na odpočet daně na vstupu. V případech, kdy nárok na odpočet možný není (zejména pokud jde o činnosti uvedené v § 51 zákona o DPH), musí být následné dodání majetku od daně osvobozeno (např. banka, která uskutečňuje osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně dle ust. § 54 zákona o DPH, pořídila počítač, u kterého s ohledem na využití takto přijatého plnění neměla nárok na odpočet daně, v případě prodeje tohoto počítače banka osvobodí takto uskutečněná plnění).<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2011*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1. s. 195

<sup>28</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 399

<sup>29</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 413

### **3.3 Dopady a vliv uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně**

Uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně má dopad a vliv na:

- registraci osoby povinné k dani - aby se jednalo o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, musí být tato plnění vykonávána plátcem.
- nárok na odpočet daně – plátce musí rozlišovat, na co přijatá zdanitelná plnění použije. Zda pro plnění s nárokem na odpočet daně, nebo bez nároku na odpočet daně. Pokud plátce přijaté zdanitelné plnění použije jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak i plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, je povinen krátit nárok.
- uskutečněná plnění – je důležité znát den uskutečnění plnění, z důvodu uvedení do správného období.
- evidenci pro daňové účely – povinnost vést evidenci pro daňové účely také u plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Podrobnější výklad v následujících kapitolách.

### **3.4 Registrační povinnost**

#### **3.4.1 Osoby osvobozené od uplatňování daně**

Pro osobu povinnou k dani, pokud má sídlo místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku platí, že je osvobozena od uplatňování, tedy od povinnosti se registrovat jako plátce, pokud její obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Tento obrat je stanoven s účinností od 1. května 2004. Ve vztahu k předpisům platným pro členské země Evropské unie se jedná o výjimku, která odpovídá částce 35 000 € podle tehdy platného kurzu.

Od 1. 1. 2009 došlo ke změně definice obratu podle pravidel EU. Obratem se pro účely DPH rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Do obratu se tedy započítává úplata za uskutečněná plnění, kterými jsou zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

nebo plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56 ZDPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně k datu jejich uskutečnění (bez ohledu na to, zda byla úplata přijata před či po uskutečnění plnění). Proto se úplata přijatá před uskutečněním plnění jako záloha zahrnuje do obratu až ke dni uskutečnění tohoto plnění. Tímto došlo ke stanovení stejných podmínek, jak pro osoby povinné k dani vedoucí účetnictví nebo daňovou evidenci (např. fyzická osoba, truhlář, kterému již 2 roky nezaplatil odběratel za uskutečněná plnění – výroba kuchyňské linky, nemá daný příjem zaevidovaný v daňové evidenci pro účely daně z příjmů, již s účinností od 1. 1. 2009 toto uskutečněné plnění musí zahrnout do svého obratu tak jako právnická osoba dle zákona o DPH).

Do obratu se nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko, dále se do obratu nezahrnují ani úplaty za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Výjimku tvoří plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, kterými jsou finanční činnosti podle § 54 pojišťovací činnosti podle § 55 a převod a nájem nemovitostí, který je osvobozen od daně podle § 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Z toho vyplývá, že úplaty za dlouhodobý nájem nemovitostí, který je soustavnou činností osoby povinné k dani se do obratu zahrnují, i když se na něj vztahuje osvobození od daně.<sup>30</sup>

Dle zákona č. 458/2011 Sb. je již s účinností od 1. 1. 2015 stanoven limit pro obrat 750 000 Kč. S ohledem na současný stav státního rozpočtu a neustálé diskuze ohledně výše sazeb DPH v ČR se očekává i posunutí účinnosti tohoto ustanovení.

### **3.4.2 Plátcí**

Plátcem daně se stává osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč. Plátcem se tato osoba stane od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, plátcem se může stát i dříve z důvodu dobrovolné registrace. Pokud nesplní registrační povinnost, stává se plátcem na základě rozhodnutí správce daně.

---

<sup>30</sup> GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2011 výklad s příklady*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1. s. 25-26



V § 95 odst. 1 se stanoví lhůta pro podání přihlášky k registraci osobě povinné k dani, která překročila registrační limit 1 000 000 Kč. Tato osoba je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém tento limit překročila.<sup>31</sup>

Osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, která se započítávají do obratu (např. dlouhodobý nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor), je osvobozena od povinnosti registrovat se jako plátce a není oprávněna podat přihlášku k registraci a nemůže se stát plátcem ani dobrovolně, ani při překročení limitu obratu. Jestliže však osoba povinná k dani má úplaty i za zdanitelná plnění, potom se do obratu zahrnují úplaty za všechny tyto činnosti a při překročení stanoveného obratu je povinna podat přihlášku k registraci<sup>32</sup>.

Kromě zákonných důvodů, kdy je osoba povinná k dani se registrovat, existuje také možnost dobrovolné registrace. K dobrovolné registraci může osoba povinná k dani přistoupit z důvodu, že očekává překročení obratu nebo z důvodu, že pro ni může být registrace výhodnější. Jde například o situaci, kdy se osoba povinná k dani nachází uprostřed obchodního řetězce, nakupuje od plátců a plátcům daně poté prodává nebo uskutečňuje dlouhodobý pronájem nemovitosti pro plátce, kdy se rozhodně zdaňovat takto uskutečnená plnění, právě s ohledem na rekonstrukci dané nemovitosti a možnost uplatnění nároku na odpočet u těchto plnění.

### **3.5 Nárok na odpočet daně**

Nárok na odpočet daně je základním prvkem současného systému daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je vybírána na každém stupni hospodářského řetězce. Za účelem zamezení kumulace daně z přidané hodnoty je v rámci podnikatelského řetězce umožněn odpočet daně na vstupu, díky němuž dochází ke zproštění od daně z přidané hodnoty uvalené na předcházejícím stupni řetězce. Daň z přidané hodnoty tak pro osoby povinné k dani nepředstavuje náklad. Toto odpovídá zásadě neutrálního dopadu daně z přidané hodnoty do nákladů. Zásada neutrality je jednou z nosných zásad systému daně z přidané hodnoty, která je uvedena již v čl. I Směrnice. Vznik a rozsah nároku na odpočet daně je

---

<sup>31</sup> GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2011 výklad s příklady*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1. s. 243, 247

<sup>32</sup> PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k I. 4. 2001*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1. s. 323

uveden v článku 167 až 192 Směrnice. Princip neutrality je zdůrazněn v mnohé judikatuře ESD.<sup>33</sup>

### **Nárok na odpočet daně**

Plátce je oprávněn uplatnit odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 zákona o DPH, např. pro uskutečňování zdanitelných plnění, osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně.

Dále je v zákoně o DPH v § 72 odst. 6 uvedeno: „Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo § 76“.<sup>34</sup>

#### **3.5.1 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně**

Pokud se plátce daně rozhodne uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, je povinen dodržet podmínky pro jeho uplatnění uvedené v § 73 zákona o DPH. V těchto podmínkách je rovněž stanoven okamžik, kdy nejdříve si může plátce uplatnit nárok na odpočet a kdy nejpozději.

V porovnání s úpravou zákona do 31. 3. 2011 se posouvá možnost uplatnění nároku na odpočet daně až na moment, kdy má plátce daně v držení daňový doklad. To znamená, že v případě tuzemských zdanitelných plnění bude moci plátce uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve až v momentě, kdy bude mít příslušný daňový doklad. Promítá se zde zásada podle zavedené judikatury ESD (např. rozsudek C-152/02 ve věci Terra Baudedarf). V těchto případech již nebude možné nárok prokázat jiným způsobem než daňovým dokladem. Uplatnit si nárok na odpočet daně si bude moci plátce až v momentu, kdy bude mít platný daňový doklad. Nárok na odpočet daně si nebude moci uplatnit formou dodatečného daňového přiznání za měsíc, ve kterém došlo k uskutečnění přijatého zdanitelného plnění.

---

<sup>33</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k l. 4. 2011*. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 584 s. ISBN 978-80-7263-669-3. s. 436

<sup>34</sup> zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

V § 73 odst. 3 zákona o DPH je stanoveno, že nárok na odpočet nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí tři roky. Tato lhůta začne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Dále je v odst. 4 stanovena povinnost plátce uplatnit nárok na odpočet daně v částečné výši vždy v příslušném kalendářním roce, ve kterém byl oprávněn tento nárok uplatnit.<sup>35</sup>

### **3.5.2 Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v částečné výši**

Pod pojem nárok na odpočet daně v částečné výši se zahrnují dva pojmy, a to nárok na odpočet v poměrné výši a nárok na odpočet v krácené výši.

#### **Nárok na odpočet v poměrné výši**

Základní zásadou při uplatňování odpočtu je nárok plátce na odpočet daně v takové výši, která odpovídá poměru použití pro jeho ekonomickou činnost. Pokud plátce přijaté plnění použije výhradně k ekonomické činnosti, má nárok na odpočet daně, který musí dále posuzovat z hlediska druhu konkrétní ekonomické činnosti. Pokud plátce přijaté plnění použije výhradně k činnosti, která není ekonomickou, není možné nárok na odpočet daně uplatnit vůbec. Pokud ovšem plátce použije přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak i pro jiné účely, je možné podle § 72 odst. 6 zákona o DPH uplatnit nárok na odpočet daně v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.<sup>36</sup>

#### **Odpočet daně krácený koeficientem**

Pokud plátce přijaté zdanitelné plnění použije jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak i plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, je povinen krátit nárok na odpočet daně koeficientem podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty.

Koeficient se vypočítá jednou za rok z údajů za celé vypořádávané období, kterým je nejčastěji kalendářní rok. Zjednodušeně se dá říct, že se jedná o poměr výnosů z činností (u kterých má plátce nárok na odpočet daně) a celkovým výnosům za uskutečněná plnění včetně činností osvobozených bez nároku na odpočet daně. Před výpočtem tohoto

---

<sup>35</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k l. 4. 2011*. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 584 s. ISBN 978-80-7263-669-3. s. 440, 442

<sup>36</sup> ŠOBÁŇ, Jaroslav. *DPH u obcí v příkladech k l. 4. 2011*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 208 s. ISBN 978-80-7263-679-2. s. 112, 113

koeficientu je nutné vyloučit určitá plnění, která se nezahrnují do výpočtu koeficientu. Jedná se o prodej dlouhodobého majetku, který plátce využíval pro své ekonomické činnosti, a dále o finanční služby a o převod nebo nájem staveb, bytů a nebytových prostor, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně.

Koeficient se vypočítá podle následujícího vzorce:

$$k = \frac{\text{součet částek bez daně za uskutečněná plnění podle § 72 odst.1 ZDPH}}{\text{součet hodnot veškerých uskutečněných plnění}} \times 100$$

(včetně osvobozených bez nároku na odpočet daně)

Koeficient se uvádí v procentech a zaokrouhluje se na celé procento nahoru. Může nabývat hodnot od 1 do 94. Pokud je vypočtená hodnota po zaokrouhlení 95 a vyšší, považuje se koeficient za roven 100.

Protože se koeficient počítá jednou ročně v posledním zdaňovacím období, musí plátce v běžném období kalendářního roku při zkracování nároku na odpočet daně postupovat tak, že nárok na odpočet daně u přijatých plnění podléhajících krácení vynásobí tzv. zálohovým koeficientem. Tento koeficient odpovídá hodnotě koeficientu vypočteného v předcházejícím roce při vypořádání odpočtu.

Pokud plátce v předchozím roce nebyl povinen zkracovat nárok na odpočet daně a vypořádací koeficient nebyl vypočten v posledním zdaňovacím období roku předcházejícího, stanoví se zálohový koeficient předběžným odhadem.

Na konci roku v posledním zdaňovacím období plátce vypočte koeficient z údajů za celý kalendářní rok a provede tzv. vypořádání nároku na odpočet daně. Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi vypočteným nárokem na odpočet daně u krácených plnění z údajů za celé vypořádávané období a součtem uplatněných nároků na odpočet daně u krácených plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání. Vypočtený nárok na odpočet daně u krácených plnění je součet daně na vstupu za tato krácená plnění za celé vypořádávané období vynásobený koeficientem, který se získal z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období.<sup>37</sup>

„Dojde-li po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění za některé ze zdaňovacích období již vypořádaného roku, výše nároku na odpočet daně v krácené výši se

---

<sup>37</sup> ŠOBÁŇ, Jaroslav. *DPH u obcí v příkladech k I. 4. 2011*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 208 s. ISBN 978-80-7263-679-2. s. 119, 121

přepočte novým vypořádacím koeficientem vypočteným z údajů za celé vypořádávané období s promítnutím všech oprav.<sup>38</sup>

### 3.6 Uskutečněná plnění a daňová povinnost

Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti uvádí zákon o dani z přidané hodnoty v § 21. Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákona nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

U osvobozených plnění bez nároku na odpočet je důležité znát den uskutečnění plnění, aby tato plnění mohla být uvedena do správného období. Význam to má pro výpočet případného koeficientu. Zákon považuje nájem za poskytnutou službu, pro kterou se stanoví den uskutečnění plnění dle ust. § 21 odst. 5 zákona o DPH. V ust. § 21 odst. 10 tohoto zákona je stanoven nejpozdější okamžik stanovení dne uskutečnění u osvobozených plnění bez nároku na odpočet u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, a to poslední den každého kalendářního roku. Hodnota tohoto plnění se uvádí do řádku 50 daňového přiznání.

Tento postup je důležitý pro plátce, kteří uskutečňují zdanitelná plnění i osvobozená plnění bez nároku na odpočet a v průběhu roku používají zálohový koeficient. Po skončení roku jsou tito plátcí podle § 76 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty povinni provést vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění za všechna zdaňovací období příslušného roku.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>39</sup> LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k l. 4. 2011*. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 584 s. ISBN 978-80-7263-669-3. s. 123

### 3.7 Daňová evidence

Jak vyplývá z ustanovení § 100 zákona o DPH je plátce povinen vést evidenci pro daňové účely také u uskutečněných plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně. Tyto údaje se uvádí v daňovém přiznání na ř. 50 - Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, případně na ř. 51 - Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu, ve sloupci „Bez nároku na odpočet“. Tyto hodnoty se promítnou do výpočtu koeficientu. U těchto plnění plátce není povinen vystavit daňový doklad.

V případě, že by byl daňový doklad omylem vystaven s daní, vznikla by povinnost přiznat a zaplatit daň dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ale příjemce tohoto plnění by si nemohl uplatnit daň na vstupu. V tomto případě by však mohl vystavit opravný daňový doklad dle ust. § 43 zákona o DPH.

Od 1. 4. 2011 je jednoznačná zásada, že daní na vstupu je výhradně daň, která byla stanovena podle zákona. Z toho vyplývá, že již nebude možné uplatnit nárok na odpočet daně, která byla uplatněna chybně. Do pravidel pro nárok na odpočet daně se tak promítá zásada podle zavedené judikatury ESD (zejména rozsudku C-342/87 ve věci Genius holding), podle které chybně uvedená daň na dokladu nezakládá nárok na odpočet daně.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2011 výklad s příklady*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1. s. 184

## 4 Praktická část

V praktické části byl znázorněn dopad na daňovou povinnost při nerespektování eurokonformního výkladu Směrnice daný jednotlivými rozsudky ESD. Byl zde znázorněn způsob výpočtu vlastní daňové povinnosti v případě, kdy dojde k opravě před vypořádáním odpočtu daně nebo po vypořádání odpočtu daně

### 4.1 Základní údaje o společnosti

Společnost Restaurace u Štachů, spol. s r.o. (dále jen plátce) byla založena na základě společenské smlouvy a zapsána v obchodním rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně. Předmět podnikání hostinská činnost, provozování a pronájem výherních hracích automatů a pronájem nemovitostí. Registrace k dani z přidané hodnoty od 1. května 2002 na základě dobrovolné registrace v souladu s ustanovením § 95 zákona o DPH se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Vzhledem k tomu, že obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl rozmezí 2 000 000 Kč až 10 000 000 Kč, byl plátce oprávněn si zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc. Této možnosti nevyužil a ponechal si čtvrtletní zdaňovací období.

Na základě údajů v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí 2010 byl stanoven vypořádací koeficient ve výši 0,76. Tento koeficient plátce použije při výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši v daňových přiznáních za rok 2011.

Podle předmětu podnikání plátce vykázal v roce 2011 následující údaje v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty.

Na řádku 1 byla uvedena zdanitelná plnění se základní sazbou daně. Jedná se o tržby za prodej alkoholických nápojů, nealkoholických nápojů, cukrovinek, jídel na objednávku a denní menu.

Na řádek 50 daňového přiznání byly uvedeny údaje týkajících se plnění, které plátce posoudil jako plnění osvobozená od daně, bez nároku na odpočet daně dle § 56 odst. 3 zákona o DPH.

Na řádku 40 přijatá zdanitelná plnění od plátců byly uvedeny údaje o nároku na odpočet daně se základní sazbou daně. Jednalo se o nákup alkoholických a nealkoholických nápojů, cukrovinek a služeb.

Plátce daně nárok na odpočet daně na řádku 40 dále dělil na nárok v plné výši a na krácený odpočet. Do kráceného odpočtu uváděl přijatá zdanitelná plnění, která použil pro uskutečnění zdanitelných plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Jednalo se např. o spotřebu elektrické energie, spotřebu plynu, zpracování účetnictví a finanční leasing.

Na řádku 41 přijatá zdanitelná plnění od plátců byly uvedeny údaje o nároku na odpočet daně se sníženou sazbou daně. Jednalo se převážně o nákup potravin.

Plátce daně nárok na odpočet daně na řádku 41 dále dělil na nárok v plné výši a na krácený odpočet. Do kráceného odpočtu uváděl přijatá zdanitelná plnění, která použil pro uskutečnění zdanitelných plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Jednalo se o spotřebu vody.

V následujících tabulkách č. 1 až 4 jsou uvedeny hodnoty v Kč za jednotlivá zdaňovací období kalendářního roku 2011, tak jak je uvedl plátce ve svých daňových přiznáních s ukázkou výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši.



## 4.2 Vybrané údaje z daňových přiznání za rok 2011

Tabulka č. 1: Vybrané údaje z daňového přiznání za I. čtvrtletí 2011

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	683 865		136 773	
	snížená	2				
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	570 855	84 009	30 162	
	snížená	41	129 860	12 315	671	
Odpočet daně celkem		46		96 324	30 833	
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>						
Plnění osvobozená od daně		50	374 057			
Hodnota plnění nezapočítávaných do koeficientu		51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient	0,76	Odpočet	23 433
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient		Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>						
Daň na výstupu (1 + 2)					62	136 773
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)					63	119 757
Vlastní daňová povinnost					64	17 016
Nadměrný odpočet					65	

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

Výpočet odpočtu na ř. 52 = krácený odpočet x koeficient

$$= 30\,833 \times 0,76 = 23\,433$$

Tabulka č. 2: Vybrané údaje z daňového přiznání za II. čtvrtletí 2011

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	896 194	179 239	
	snížená	2			
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	381 685	56 062	20 275
	snížená	41	187 130	17 712	1 001
Odpočet daně celkem		46		73 774	21 276
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně		50	390 369		
Hodnota plnění nezapočítávaných do koeficientu	51		S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient	76	Odpočet 16 170
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient		Změna odpočtu
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Daň na výstupu (1 + 2)				62	179 239
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)				63	89 944
Vlastní daňová povinnost				64	89 295
Nadměrný odpočet				65	

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

Výpočet odpočtu = krácený odpočet x koeficient

$$= 21\,276 \times 76\% = 16\,170$$

Od 1. 4. 2011 přinesla novela technickou změnou ve výpočtu koeficientu, který se počítá a zaokrouhluje na celá procenta nahoru a v tomto tvaru se také vykazuje na ř. 52 a 53 daňového přiznání<sup>41</sup>. Do této novely se koeficient vypočítával a zaokrouhloval na dvě desetinná místa nahoru.

<sup>41</sup> GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2011 výklad s příklady*. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1. s. 237

Tabulka č. 3: Vybrané údaje z daňového přiznání za III. čtvrtletí 2011

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	1 234 465	246 893	
	snížená	2			
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	866 280	129 104	44 152
	snížená	41	175 790	16 876	703
Odpočet daně celkem		46		145 980	44 855
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně		50	361 104		
Hodnota plnění nezapočítávaných do koeficientu	51		S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient	76	Odpočet 34 090
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient		Změna odpočtu
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Daň na výstupu (1 + 2)				62	246 893
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)				63	180 070
Vlastní daňová povinnost				64	66 823
Nadměrný odpočet				65	

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

Výpočet odpočtu = krácený odpočet x koeficient

$$= 44\,855 \times 76\% = 34\,090$$

Tabulka č. 4: Vybrané údaje z daňového přiznání za IV. čtvrtletí 2011

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	1 300 789		260 158	
	snížená	2				
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	841 220	125 107	43 137	
	snížená	41	170 710	16 382	689	
Odpočet daně celkem		46		141 489	43 826	
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>						
Plnění osvobozená od daně		50	320 659			
Hodnota plnění nezapočítávaných do koeficientu		51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient	76	Odpočet	33 308
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient	74	Změna odpočtu	- 2 816
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>						
Daň na výstupu (1 + 2)					62	260 158
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)					63	171 981
Vlastní daňová povinnost					64	88 177
Nadměrný odpočet					65	

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

odpočet = krácený odpočet x koeficient = 43 826 x 76 % = 33 308

vypořádací koeficient =  $\Sigma$  základ daně ř. 1 / ( $\Sigma$  základ daně ř. 1 +  $\Sigma$  ř. 50) x 100

$$= 4\,115\,313 / 5\,561\,502 \times 100 = 74 \%$$

změna odpočtu =  $\Sigma$  krácený odpočet ř. 46 x 76% -  $\Sigma$  odpočet ř. 52 =

$$= 140\,790 \times 74 \% - (23\,433 + 16\,170 + 34\,090 + 33\,308) =$$

$$= 104\,185 - 107\,001 = - 2\,816$$

### **4.3 Smlouvy o nájmu nebytových prostor**

Na řádku 50 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty plátce daně uvedl údaje na základě uzavřených smluv o nájmu nebytových prostor. Jedná se o následující smlouvy, které mimo jiné obsahují tyto údaje.

#### **4.3.1 Smlouva o nájmu nebytových prostor č. NA 28 ze dne 1. 7. 2007**

Právní situace: Restaurace u Štachů, spol. s r.o., je vlastníkem objektu, který využívá pro svoji ekonomickou činnost a současně část nemovitosti pronajímá. Za účelem prokázání výše uvedeného vlastnictví předkládá výpis z listu vlastnictví. Na základě této nájemní smlouvy pronajímá pronajímatel nájemci nebytové prostory, a to místnost v 1. nadzemním podlaží a nájemce tyto prostory do nájmu přijímá. Jedná se o samostatnou místnost se samostatným uzamykatelným vstupem, ve které nájemce (plátce) bude provozovat obchod s čerstvým pečivem.

Účel nájmu: pronájem nebytových prostor za účelem provozování podnikání, a to nákupu a prodeje.

Doba nájmu: Tato smlouva se uzavírá na dobu neurčitou, a to ode dne 1. 7. 2007.

Výše nájemného, jeho splatnost a způsob platby: smluvní strany se dohodly na nájemném ve výši 10.500,-- Kč měsíčně (včetně provozních nákladů – elektřina, plyn, voda). Nájemné je splatné hotově nejpozději do 10. dne příslušného kalendářního měsíce. Tento nájem je fakturován bez DPH.

Nájemní smlouvu lze ukončit: dohodou stran nebo písemnou výpovědí jedné ze smluvních stran ve výpovědní lhůtě 2 měsíce, která se počítá od prvního dne následujícího měsíce po měsíci, ve kterém byla písemná výpověď doručena druhé smluvní straně.

Tato smlouva nabývá účinnosti od 1. 7. 2007.

**Tato smlouva byla plátcem daně správně posouzena jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 56 odst. 4 zákona o DPH.**

### **4.3.2 Smlouva o nájmu nebytových prostor č. 2750 ze dne 1. 8. 2009**

Právní situace: pronajímatel je vlastníkem objektu – Restaurace u Štachů, spol. s r.o. Za účelem prokázání výše uvedeného vlastnictví předkládá výpis z listu vlastnictví.

Předmět nájmu a jeho účel: pronajímatel přenechává společnosti do nájmu s účinností od 1. 8. 2009 část nebytových prostor ve výši 2 m<sup>2</sup>, na dobu neurčitou.

Účelem užívání je umístění výherních hracích přístrojů v pronajatých prostorách a jejich provozování společností, a to v souladu s platnou právní úpravou a Smlouvou o spolupráci při provozování výherních hracích automatů. Na základě smlouvy o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů uzavřenou mezi pronajímatelem a nájemcem bylo ujednáno mimo ostatní, že obsluhovatel je zejména povinen:

- převzít VHP a řádně je užívat
- odvádět řádně výtěžek z provozu VHP. Výtěžek se rovná částce příjmů ze hry snížený o vyplacené výhry.
- udržovat VHP v herní pohotovosti, trvale zabezpečovat dostatečné množství herních mincí
- ke konci kalendářního měsíce spolupracovat při účetní závěrce provozu VHP
- servis uplatňovat výhradně dle pokynů provozovatele
- obsluhu hracích přístrojů zajišťuje společnost prostřednictvím svých zaměstnanců.

Cena, splatnost a způsob platby: výše ceny je sjednána dohodou ve výši podílu z tržeb výherních hracích přístrojů za příslušný kalendářní měsíc ve výši 42 %. Cena je splatná do 15 dnů po vyúčtování za předcházející kalendářní měsíc. Tento nájem a obsluha výherních hracích přístrojů je fakturován bez DPH.

**Tato smlouva byla plátcem daně nesprávně posouzena jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 56 odst. 4 zákona o DPH.**

**Tato smlouva měla být posouzena jako zdanitelné plnění, poskytnutí služby dle ustanovení § 14 odst. 1 písmeno b) zákona o DPH podléhající základní sazbě daně.**

### 4.3.3 Odůvodnění nesprávného posouzení smlouvy č. 2750 dle ESD

Dle ust. § 56 odst. 4 zákona o DPH je osvobozen od daně nájem nebytových prostor, který je nemovitým majetek. Při výkladu pojmu „nájem nemovitého majetku“ musí být vycházeno z nepřímého účinku Směrnice, protože čl. 13 části B písm. b) Směrnice byl řádně implementován do ust. § 56 odst. 4 zákona o DPH a uvedená ustanovení nejsou v rozporu (přímý účinek proto nepřichází v úvahu).

Čl. 13 část B písm. b) Směrnice nedefinuje pojem nájem nemovitého majetku, proto je nutné při výkladu tohoto pojmu vycházet z judikatury ESD, ze které vyplývá přednost komunitární definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států. Tento pojem definoval ESD v četných rozsudcích s přihlédnutím k věcné souvislosti, jakož i cílům a systematické Směrnice tak, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Nájem nemovitostí je podle ESD činností relativně pasivní, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována.

Z judikátu ESD Stockholm Lindöpark (C-150/99) je zřejmé, že pro účely označení služby za nájem či pacht nemovitého majetku nesmí ve smlouvě chybět žádný ze základních znaků nájmu či pachtu. Tyto znaky musí ve smlouvě naopak převládat. Nájem či pacht přitom bezpodmínečně zahrnuje poskytnutí práva obsadit majetek jako vlastní a vyloučit nebo vpustit ostatní. Právo je navíc svázané s vymezenou částí či výměrou.

Z judikátu ESD Sinclair Collis (C-275/01), kdy bylo hlavní otázkou, zda je poskytnutí možnosti umístění prodejních automatů na cigarety do prostor jiného subjektu nájmem části nemovitosti ve smyslu Směrnice. ESD rozhodl v neprospěch nájmu a důvodem byla skutečnost, že smlouva neobsahovala většinu základních prvků, které jsou nájmem smlouvám vlastní: vymezení předmětu nájmu, tj. přesné určení části nemovitosti, jež je pronajata, a volný přístup nájemce do prostor s automaty, přístup byl totiž v daném případě omezen otvíracími hodinami v provozovně.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8. s. 364, 365

**U uzavřené smlouvy o nájmu nebytových prostor č. 2750 ze dne 1. 8. 2009 se nemůže jednat o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně z důvodu:**

- částka nájemného a cena služeb závisí na výši tržeb VHP, úplata se neodvíjí od doby užívání nemovitosti
- ve smlouvě není uvedeno místo pro účely pronájmu, umístění VHP je důležité pokud vytváří maximálně možný zisk
- ve smlouvě není uvedeno právo nájemce k užívání nemovitosti, jako by byla jeho vlastníkem a současně vyloučení stejných práv třetích osob. Do pronajatých prostor 2 m<sup>2</sup> umístěných v restauraci plátce mají přístup i třetí osoby, a to za podmínek, které určuje pronajímatel nikoliv nájemce.

Z výše uvedených důvodů se nejedná o relativně pasivní charakter poskytované služby – nájem 2 m<sup>2</sup>. Hlavním důvodem této smlouvy nebylo v tomto případě užívání konkrétní části nemovitosti, ale poskytnutí služby, a to poskytnutí práva umístit VHP na provoz tohoto VHP, pro kterou jsou 2 m<sup>2</sup> nebytového prostoru nemovitosti vedlejším, i když nezbytným předpokladem. Plátce výnosy z provozu VHP měl posoudit, jako zdanitelné plnění dle ustanovení § 14 odst. 1 písmeno b) zákona o DPH.

#### **4.4 Změna vlastní daňové povinnosti a způsoby její opravy**

V případě, že plátce zjistí výše uvedenou skutečnost, měl by podat dodatečná daňová přiznání, ve kterých by opravil svoji daňovou povinnost. Nesprávné posouzení osvobozených plnění může zjistit i správce daně během daňové kontroly. V obou případech dochází k růstu daňové povinnosti a plátce daně se dostává do prodlení s platbou daně a bude povinen uhradit úroky z prodlení.

Nedoplatek se úročí počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně.<sup>43</sup> Z tohoto důvodu by měl mít plátce zájem o to, aby byla oprava provedena co nejdříve.

---

<sup>43</sup> KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTOVÁ Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7. s. 882



Tabulka č. 5: Výnosy společnosti z provozu výherních hracích přístrojů za jednotlivé měsíce roku 2011

Datum	Číslo dokladu	Částka v Kč (včetně DPH)	Základ daně v Kč	Sazba daně v %	Daň v Kč
Leden	p/4	106 012,00	88 339,80	20 %	17 672,20
Únor	p/10	123 448,00	102 869,22	20%	20 578,78
Březen	p/16	113 097,00	94 243,73	20%	18 853,27
<b>Celkem I. Q.</b>		<b>342 557,00</b>	<b>285 452,75</b>	20%	<b>57 104,25</b>
Duben	p/22	136 363,00	113 631,29	20%	22 731,71
Květen	p/29	129 206,00	107 667,36	20%	21 538,64
Červen	p/38	93 300,00	77 746,89	20%	15 553,11
<b>Celkem II. Q.</b>		<b>358 869,00</b>	<b>299 045,54</b>	20%	<b>59 823,46</b>
Červenec	p/51	110 691,00	92 238,81	20%	18 452,19
Srpen	p/57	126 829,00	105 686,61	20%	21 142,39
Září	p/65	92 084,00	76 733,60	20%	15 350,40
<b>Celkem III. Q.</b>		<b>329 604,00</b>	<b>274 659,01</b>	20%	<b>54 944,99</b>
Říjen	p/76	90 109,00	75 087,83	20%	15 021,17
Listopad	p/88	87 322,00	72 765,42	20%	14 556,58
Prosinec	p/102	111 728,00	93 102,94	20%	18 625,06
<b>Celkem IV. Q.</b>		<b>289 159,00</b>	<b>240 956,19</b>	20%	<b>48 202,81</b>

Pramen: Vlastní zpracování

V tabulce č. 5 jsou vyčísleny výnosy z provozu výherních hracích přístrojů, které byly plátcem daně nesprávně posouzeny jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Tyto údaje slouží jako podklad k podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletí. V daňovém přiznání na řádku 50 budou uváděny hodnoty se záporným znaménkem ze sloupce částka v Kč (včetně DPH). Na řádku 1 budou uváděny hodnoty s kladným znaménkem ze sloupců: základ daně v Kč a daň v Kč. Změny hodnot na výše uvedených řádcích budou mít vliv na změnu vypořádacího koeficientu, daně na výstupu, odpočet daně a vlastní daňovou povinnost.

#### 4.4.1 Dodatečná daňová přiznání roku 2011 po vypořádání

U opravy provedené po vypořádání odpočtu daně, který se provádí v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, dochází u dodatečných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období jak k přesunu z osvobozených plnění na plnění zdanitelná, tak i k vypořádání odpočtu daně. Výpočet a změna daňové povinnosti je následující:

Tabulka č. 6: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za I. čtvrtletí 2011 po vypořádání

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	285 453		57 105	
	snížená	2				
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>						
Plnění osvobozená od daně		50	- 342 557			
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient		Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient	80	Změna odpočtu	8 447
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>						
Daň na výstupu (1 + 2)					62	57 105
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)					63	8 447
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62-63)					66	<b>48 658</b>

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

V případě již vypořádaného kalendářního roku vypočítáme vypořádací koeficient pro každé zdaňovací období zvlášť z údajů za celé vypořádávané období (za I., II., III. a IV. čtvrtletí 2011) **s promítnutím všech oprav**. Tímto koeficientem se přepočítá nárok na odpočet daně v krácené výši uvedený v daňových přiznáních za I. až IV. čtvrtletí 2011.

$$\text{vypořádací koeficient} = \frac{\sum \text{základ daně ř. 1}}{(\sum \text{základ daně ř. 1} + \sum \text{ř. 50})} \times 100 =$$

$$= \frac{(4\,115\,313 + 285\,453)}{(5\,561\,502 + 285\,453 - 342\,557)} \times 100 =$$

$$= 4\,400\,766 / 5\,504\,398 \times 100 = 80 \%$$

$$\text{změna odpočtu} = \sum \text{krácený odpočet ř. 46} \times 80 \% - \text{již uplatněný odpočet} =$$

$$= 140\,790 \times 80 \% - 104\,185 = 8\,447$$

Tabulka č. 7: Vybrané údaje z dodatečného daňového priznání za II. čtvrtletí 2011 po vypořádání

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	299 046		59 824	
	snížená	2				
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>						
Plnění osvobozená od daně		50	- 358 869			
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient		Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient	87	Změna odpočtu	9 855
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>						
Daň na výstupu (1 + 2)					62	59 824
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)					63	9 855
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového priznání (62-63)					66	<b>49 969</b>

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového priznání k dani z přidané hodnoty

$$\text{vypořádací koeficient} = \frac{\sum \text{základ daně ř. 1}}{(\sum \text{základ daně ř. 1} + \sum \text{ř. 50})} \times 100 =$$

$$= \frac{(4\,400\,766 + 299\,046)}{(5\,504\,398 + 299\,046 - 358\,869)} \times 100 =$$

$$= \frac{4\,699\,812}{5\,444\,575} \times 100 = 87 \%$$

$$\text{změna odpočtu} = \sum \text{krácený odpočet ř. 46} \times 87 \% - \text{již uplatněný odpočet} =$$

$$= 140\,790 \times 87 \% - (104\,185 + 8\,447) =$$

$$= 122\,487 - 112\,632 = 9\,855$$

Tabulka č. 8: Vybrané údaje z dodatečného daňového priznání za III. čtvrtletí 2011 po vypořádání

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	274 659		54 945	
	snížená	2				
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>						
Plnění osvobozená od daně		50	- 329 604			
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient		Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient	93	Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>						
Daň na výstupu (1 + 2)					62	54 945
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)					63	8 448
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového priznání (62-63)					66	<b>46 497</b>

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového priznání k dani z přidané hodnoty

$$\text{vypořádací koeficient} = \frac{\sum \text{základ daně ř. 1}}{(\sum \text{základ daně ř. 1} + \sum \text{ř. 50})} \times 100 =$$

$$= \frac{(4\,699\,812 + 274\,659)}{(5\,444\,575 + 274\,659 - 329\,604)} \times 100 =$$

$$= \frac{4\,974\,471}{5\,389\,630} \times 100 = 93 \%$$

$$\text{změna odpočtu} = \sum \text{krácený odpočet ř. 46} \times 80 \% - \text{již uplatněný odpočet} =$$

$$= 140\,790 \times 93 \% - (104\,185 + 8\,447 + 9\,855) =$$

$$= 130\,935 - 122\,487 = 8\,448$$

Tabulka č. 9: Vybrané údaje z dodatečného daňového priznání za IV. čtvrtletí 2011 po vypořádání

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	240 956		48 203	
	snížená	2				
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>						
Plnění osvobozená od daně		50	- 289 159			
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient		Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient	100	Změna odpočtu	9 855
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>						
Daň na výstupu (1 + 2)					62	48 203
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)					63	9 855
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového priznání (62-63)					66	<b>38 348</b>

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového priznání k dani z přidané hodnoty

vypořádací koeficient =  $\Sigma$  základ daně ř. 1 / ( $\Sigma$  základ daně ř. 1 +  $\Sigma$  ř. 50) x 100 =

$$= (4\,974\,471 + 240\,956) / (5\,389\,630 + 240\,956 - 289\,159) \times 100 =$$

$$= 5\,215\,427 / 5\,341\,427 \times 100 = 98 \%$$

změna odpočtu =  $\Sigma$  krácený odpočet ř. 46 x 100 % - již uplatněný odpočet =

$$= 140\,790 \times 100 \% - (104\,185 + 8\,447 + 9\,855 + 8\,448) =$$

$$= 140\,790 - 130\,935 = 9\,855$$

Vzhledem k tomu, že plátcí vyšel koeficient po zaokrouhlení 95% a vyšší, má nárok na 100 % odpočet. Z toho důvodu se do řádku 53 vypořádací koeficient uvádí hodnota 100.

#### 4.4.2 Dodatečná daňová přiznání před vypořádáním

V případě, že by plátce opravu prováděl před podáním přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 2011, ve kterém se provádí vypořádání odpočtu daně, docházelo by u dodatečných daňových přiznání za I., II. a III. pouze k přesunu z osvobozených plnění na plnění zdanitelná. Změna daňové povinnosti je následující:

Tabulka č. 10: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za I. čtvrtletí 2011 před vypořádáním

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	285 453	57 105	
	snížená	2			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně		50	- 342 557		
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Daň na výstupu (1 + 2)				62	57 105
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62-63)				66	<b>57 105</b>

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

Tabulka č. 11: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za II. čtvrtletí 2011 před vypořádáním

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	299 046	59 824	
	snížená	2			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně		50	- 358 869		
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Daň na výstupu (1 + 2)				62	59 824
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62-63)				66	<b>59 824</b>

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

Tabulka č. 12: Vybrané údaje z dodatečného daňového priznání za III. čtvrtletí 2011 před vypořádáním

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	274 659	54 945	
	snížená	2			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně		50	- 329 604		
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Daň na výstupu (1 + 2)				62	54 945
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového priznání (62-63)				66	<b>54 945</b>

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového priznání k dani z přidané hodnoty

Vzhledem k tomu, že plátce provádí opravu před vypořádáním, tzn. před podáním daňového priznání k dani z přidané hodnoty za poslední zdaňovací období kalendářního roku, nebude podávat dodatečné daňové priznání, ale špatné posouzení osvobozeného plnění se promítne už v řádném daňovém priznání za IV. čtvrtletí 2011, jak je patrné z tabulky č. 13.

Tabulka č. 13: Vybrané údaje z opraveného daňového přiznání za IV. čtvrtletí 2011

<b>I. Zdanitelná plnění</b>		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	1 541 745		308 361	
	snížená	2				
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	841 220	125 107	43 137	
	snížená	41	170 710	16 382	689	
Odpočet daně celkem		46		141 489	43 826	
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>						
Plnění osvobozená od daně		50	31 500			
Hodnota plnění nezapočítávaných do koeficientu		51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient	76	Odpočet	33 308
Vypořádání odpočtu daně		53	Vypořádací koeficient	100	Změna odpočtu	33 789
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>						
Daň na výstupu (1 + 2)					62	308 361
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + Změna odpočtu)					63	208 586
Vlastní daňová povinnost					64	<b>99 775</b>
Nadměrný odpočet					65	

Pramen: Vlastní zpracování dle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

odpočet = krácený odpočet x koeficient = 43 826 x 76 % = 33 307,76

vypořádací koeficient =  $\Sigma$  základ daně ř. 1 / ( $\Sigma$  základ daně ř. 1 +  $\Sigma$  ř. 50) x 100 =

$$= 5\,215\,427 / 5\,341\,427 \times 100 = 98 \%$$

změna odpočtu =  $\Sigma$  krácený odpočet ř. 46 x 100 % -  $\Sigma$  odpočet ř. 52 =

$$= 140\,790 \times 100 \% - (23\,433 + 16\,170 + 34\,090 + 33\,308) =$$

$$= 140\,790 - 107\,001 = 33\,789$$

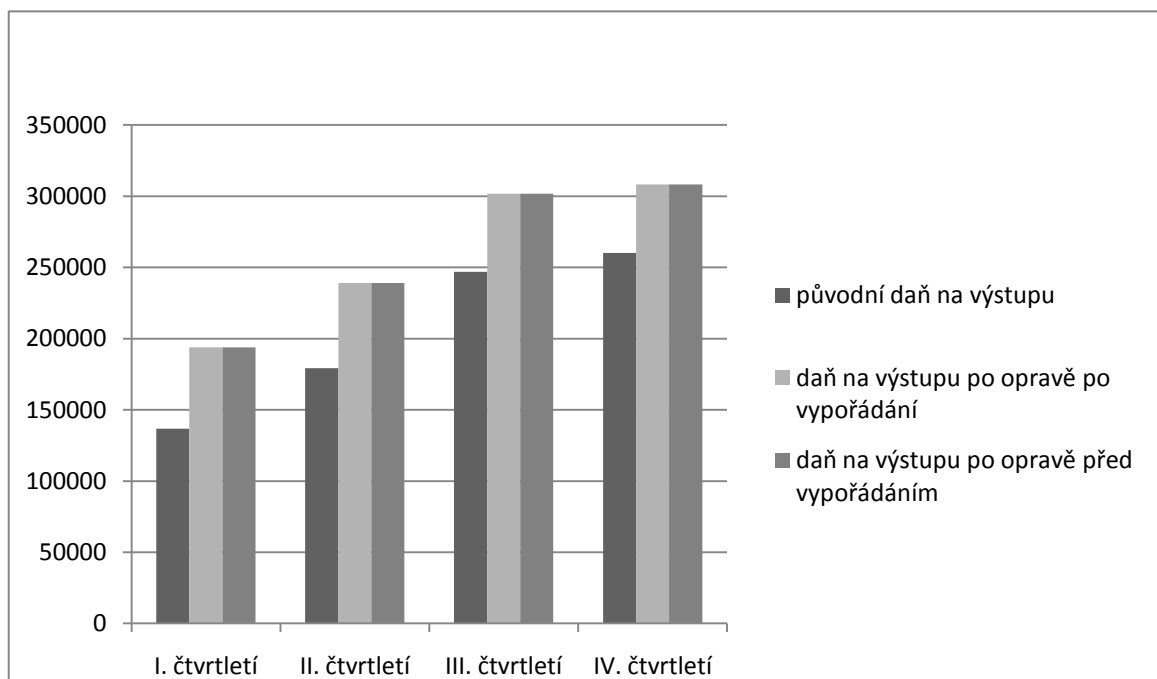


### 4.4.3 Oprava správcem daně

V případě, že by plátce neprovedl opravu a toto zjištění by provedl správce daně v průběhu daňové kontroly, způsob výpočtu by se nezměnil. K nárůstu vlastní daňové povinnosti by došlo stejně jako u opravy ze strany plátce o částku ve výši 183 472 Kč. Navíc by se zde ale promítlo penále dle ust. § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a to ve výši 20 % z doměřené částky. Dále by byl plátce povinen uhradit úroky z prodlení, jejichž výše nezávisí na tom, kdo opravu provede, ale jak dlouho jsme s prodlením.

## 4.5 Grafické znázornění změny daňové povinnosti se zhodnocením

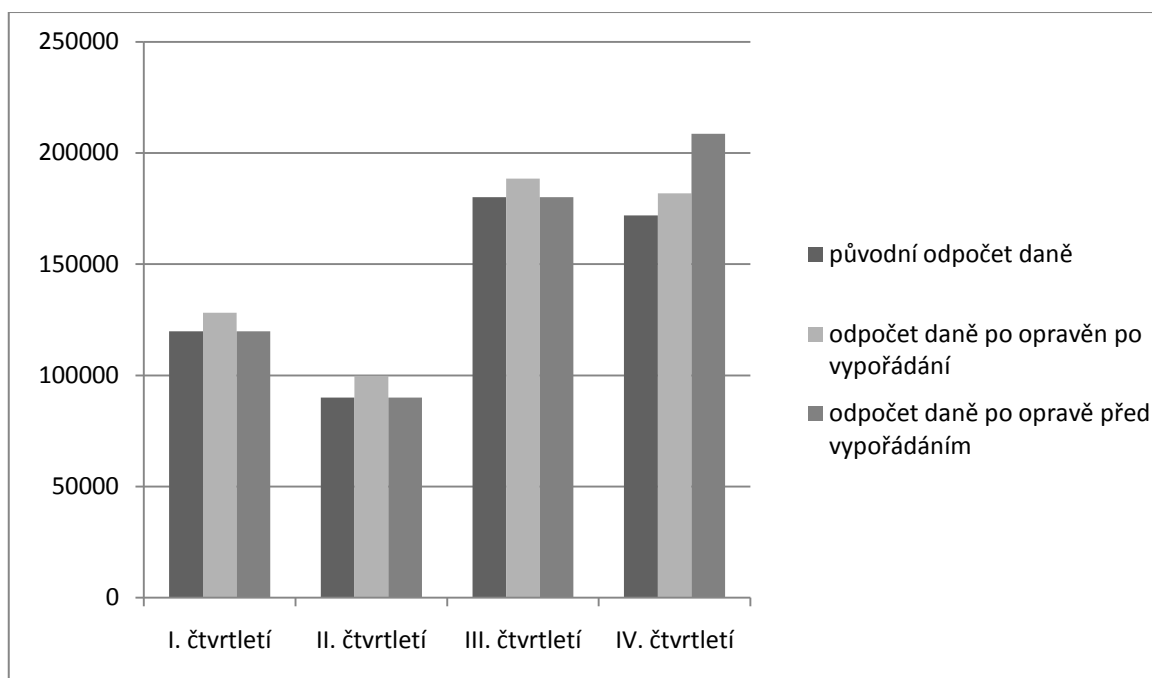
Graf č. 1: Daň na výstupu za rok 2011 v Kč



Pramen: Vlastní zpracování dle přílohy č. 2

Jak je z grafu č. 1 zřejmé, při nesprávném posouzení zdanitelného plnění dochází k růstu daně na výstupu. Růst daně na výstupu je stejný, v případě podání dodatečného daňového přiznání po vypořádání koeficientu nebo před vypořádáním koeficientu. Celkem došlo k nárůstu daně na výstupu o 220 077 Kč.

Graf č. 2 : Odpočet daně za rok 2011 v Kč

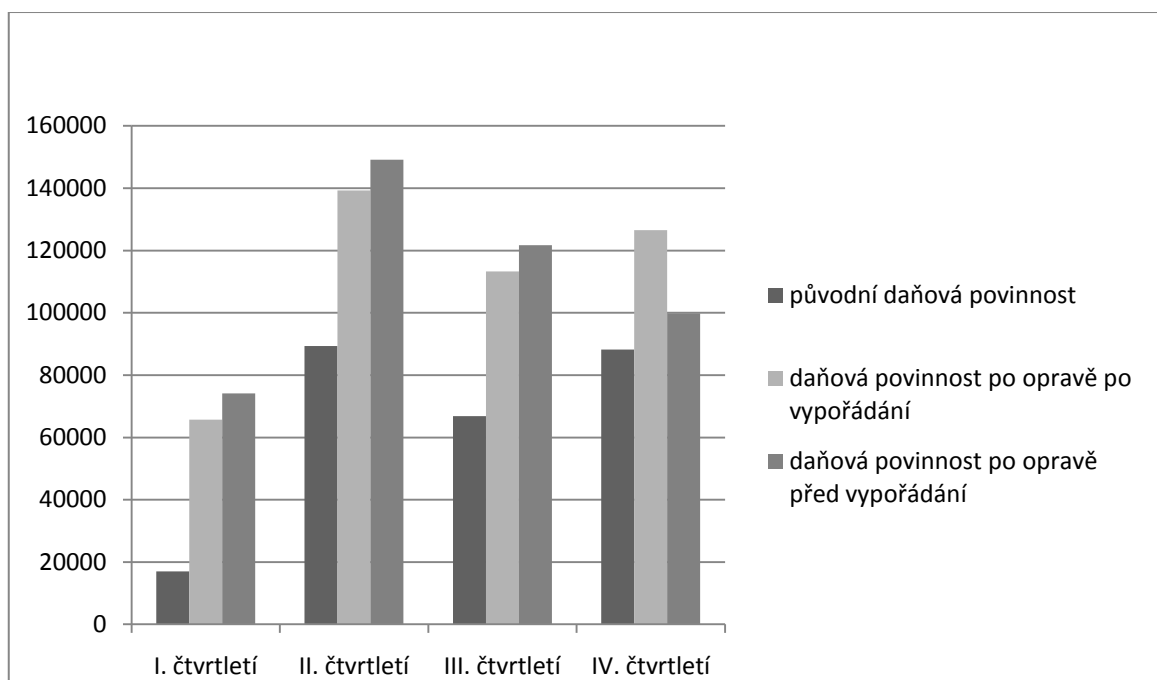


Pramen: Vlastní zpracování dle přílohy č. 3

Ke změně dochází u nároku na odpočet daně, kde je odlišná metodika výpočtu. V případě opravy po vypořádání odpočtu, se u každého zdaňovacího období přepočítává výše nároku na odpočet daně v krácené výši novým vypořádacím koeficientem. U opravy před vypořádáním odpočtu, dochází k přepočítání až v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku. Proto v prvním případě nárok na odpočet daně roste v každém čtvrtletí, v druhém případě nárok na odpočet daně vzroste až v posledním čtvrtletí. U obou těchto způsobů výpočtu je výsledná změna nároku na odpočet daně za celý kalendářní rok shodná.

Celkem došlo z důvodu změny koeficientu ke zvýšení odpočtu daně o 36 605 Kč, kdy původní vypořádací koeficient 74 % se změnil na 98 %. Vzhledem k tomu, že v tomto případě vyšel koeficient po zaokrouhlení 95 % a vyšší, považuje se za roven 100 (§ 76 zákona o DPH).

Graf č. 3 : Vlastní daňová povinnost za rok 2011 v Kč



Pramen: Vlastní zpracování dle přílohy č. 4

Vlastní daňová povinnost je rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně. Výsledná daňová povinnost za všechna zdaňovací období v kalendářním roce pak vyjde shodná, jenom v jednotlivých čtvrtletích roku se liší podle toho, jestli jde o opravu před vypořádáním odpočtu daně nebo po vypořádání odpočtu daně. Celkem došlo ke zvýšení daňové povinnosti plátce o částku 183 472 Kč.

## 5 Závěr

V teoretické části byla práce zaměřena na rozbor jednotlivých ustanovení osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, ze kterého vyplývá nejenom nutnost znalosti hmotně právního předpisu upravující tuto daň v ČR, ale také související předpisy a akty vydávané v rámci EU, a to zejména rozsudky ESD, které vykládají jednotlivá ustanovení zákona o DPH ve vazbě na Směrnici. Je zde zejména zdůrazněn vliv uskutečňování těchto plnění na obrat osoby povinné k dani, registraci či dopad na možnost uplatnění nároku na odpočet v krácené výši u plátce daně. V této části byl podrobnější analýzou rozebrán již vybraný typ osvobozených plnění bez nároku na odpočet (plnění dle ust. § 56 zákona o DPH, konkrétně pronájem nemovitosti, staveb, bytů a nebytových prostor), na kterou navazuje praktická část.

V praktické části byl znázorněn dopad na daňovou povinnost plátce při nerespektování eurokonformního výkladu Směrnice, daný jednotlivými rozsudky ESD. Dále zde byl znázorněn způsob výpočtu vlastní daňové povinnosti v případě, že by došlo k opravě před vypořádáním odpočtu daně nebo po vypořádání odpočtu daně.

Nesprávné posouzení osvobozených plnění od daně bez nároku na odpočet daně u jedné z uzavřených smluv mělo za následek jak změnu daně na výstupu, tak i nároku na odpočet daně. Změna daně na výstupu byla způsobena přesunem osvobozených plnění na plnění zdanitelná. Změna nároku na odpočet daně byla způsobena změnou koeficientu. Růst daně na výstupu za jednotlivá zdaňovací období byl stejný, v případě podání dodatečného daňového přiznání po vypořádání koeficientu nebo před vypořádáním koeficientu. Ke změně došlo u nároku na odpočet daně, kde je odlišná metodika výpočtu. V případě opravy po vypořádání odpočtu, se u každého zdaňovacího období přepočítává výše nároku na odpočet daně v krácené výši novým vypořadacím koeficientem. U opravy před vypořádáním odpočtu, dochází k přepočítání až v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období běžného kalendářního roku.

V příkladu, který je uveden v praktické části, došlo ke zvýšení daňové povinnosti plátce o částku 183 472 Kč, která by však v případě zjištění správcem daně v průběhu daňové kontroly byla vyšší o 20%, kdy se jedná se o penále z částky doměřené daně.

U druhé uzavřené smlouvy, která byla plátcem správně posouzena jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, si plátce zvolil osvobození od uplatňování daně na výstupu, protože to pro něj bylo výhodnější. V některých případech, je však pro plátce výhodnější u nájmu, které jsou v souladu s § 56 zákona o DPH a výkladem tohoto pojmu dle ESD osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, zvolit zdanění těchto plnění. Je to například v případě, že uskutečňuje dlouhodobý pronájem nemovitosti pro plátce, kdy se rozhodně zdaňovat takto uskutečněná plnění, právě s ohledem na rekonstrukci dané nemovitosti a možnost uplatnění nároku na odpočet u těchto plnění.

## 6 Seznam použité literatury

### LITERATURA

- DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 740 s. ISBN 978-80-7357-657-8.*
- GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2011 výklad s příklady. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1.*
- GALOVČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2012 výklad s příklady. 8. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 304 s. ISBN 978-80-247-3618-1.*
- KOBÍK, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2011. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.*
- LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011. 8. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 584 s. ISBN 978-80-7263-669-3.*
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2011 – Úplná znění platná k 1. 4. 2011. 20. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. 264 s. ISBN 978-80-247-4046-1.*
- MATTAUSCHOVÁ, Blanka; RAMBOUSEK, Jan. *Daň z přidané hodnoty - Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer (ASPI). 2008. 508 s. ISBN 978-80-7357-369-0.*
- PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2011. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.*
- ŠOBÁŇ, Jaroslav. *DPH u obcí v příkladech k 1. 4. 2011. 1. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2011. 208 s. ISBN 978-80-7263-679-2.*

## PRÁVNÍ PŘEDPISY

- směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977
- směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006
- zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

## ELEKTRONICKÉ ZDROJE

- ČDS. *Informace GFŘ k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012.* [online]. 2012 [cit. 2012-04-03]. Dostupné z: <[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace\\_zdravotnictvi\\_4\\_2012.pdf](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_zdravotnictvi_4_2012.pdf)>
- InfoCuria. *CASE C-150/99* [online]. 2001 [cit 2011-12-10]. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45997 &pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1 &cid=398500>>
- InfoCuria. *CASE C-326/99* [online]. 2001 [cit 2011-12-10]. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=46244&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1 &cid=399352>>
- InfoCuria. *CASE C-275/01* [online]. 2003 [cit 2011-12-10]. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45997 &pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1 &cid=398500>>
- NSS. *9 Afs 93/2008 – 43.* [online]. 2010 [cit. 2012-02-12]. Dostupné z: <[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2008/0093\\_9Afs\\_0800043A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0093_9Afs_0800043A_prevedeno.pdf)>
- NSS. *8 Afs 71/2009 – 77.* [online]. 2010 [cit. 2012-02-12]. Dostupné z: <[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2009/0071\\_8Afs\\_0900\\_2221b31f\\_2d2e\\_403d\\_9100\\_782a23820130\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0071_8Afs_0900_2221b31f_2d2e_403d_9100_782a23820130_prevedeno.pdf)>

## Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Vybrané údaje z daňového přiznání za I. čtvrtletí 2011.....	33
Tabulka č. 2: Vybrané údaje z daňového přiznání za II. čtvrtletí 2011.....	34
Tabulka č. 3: Vybrané údaje z daňového přiznání za III. čtvrtletí 2011.....	35
Tabulka č. 4: Vybrané údaje z daňového přiznání za IV. čtvrtletí 2011.....	36
Tabulka č. 5: Výnosy společnosti z provozu výherních hracích přístrojů za jednotlivé měsíce roku 2011.....	41
Tabulka č. 6: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za I. čtvrtletí 2011 po vypořádání .....	42
Tabulka č. 7: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za II. čtvrtletí 2011 po vypořádání .....	43
Tabulka č. 8: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za III. čtvrtletí 2011 po vypořádání .....	44
Tabulka č. 9: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za IV. čtvrtletí 2011 po vypořádání .....	45
Tabulka č. 10: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za I. čtvrtletí 2011 před vypořádáním .....	46
Tabulka č. 11: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za II. čtvrtletí 2011 před vypořádáním .....	46
Tabulka č. 12: Vybrané údaje z dodatečného daňového přiznání za III. čtvrtletí 2011 před vypořádáním .....	47
Tabulka č. 13: Vybrané údaje z opraveného daňového přiznání za IV. čtvrtletí 2011 ....	48



## **Seznam grafů**

Graf č. 1: Daň na výstupu za rok 2011 v Kč .....	49
Graf č. 2: Odpočet daně za rok 2011 v Kč.....	50
Graf č. 1: Vlastní daňová povinnost za rok 2011 v Kč .....	51

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1: Poklady pro výpočet vypořádacího koeficientu a změnu odpočtu roku 2011

Příloha č. 2: Daň na výstupu za rok 2011 v Kč

Příloha č. 3: Odpočet daně za rok 2011 v Kč

Příloha č. 4: Vlastní daňová povinnost za rok 2011 v Kč

Příloha č. 1: Poklady pro výpočet vypořádacího koeficientu a změnu odpočtu roku 2011

Zdaňovací období	Zdanitelná plnění základ daně ř. 1	Plnění osvobozená od daně ř. 50	Krácený odpočet ř. 46
I. čtvrtletí	683 865	374 057	30 833
II. čtvrtletí	896 194	390 369	21 276
III. čtvrtletí	1 234 465	361 104	44 855
IV. čtvrtletí	1 300 789	320 659	43 826
<b>Celkem</b>	<b>4 115 313</b>	<b>1 446 189</b>	<b>140 790</b>

Pramen: Vlastní zpracování

Příloha č. 2: Daň na výstupu za rok 2011 v Kč

Zdaňovací období	Původní daňové přiznání	Dodatečné daňové přiznání po vypořádání	Celkem	Původní daňové přiznání	Dodatečné daňové přiznání před vypořádání	Celkem
1. čtvrtletí	<b>136 773</b>	57 105	<b>193 878</b>	136 773	57 105	<b>193 878</b>
2. čtvrtletí	<b>179 239</b>	59 824	<b>239 063</b>	179 239	59 824	<b>239 063</b>
3. čtvrtletí	<b>246 893</b>	54 945	<b>301 838</b>	246 893	54 945	<b>301 838</b>
4. čtvrtletí	<b>260 158</b>	48 203	<b>308 361</b>	308 361	---	<b>308 361</b>
<b>Celkem</b>	<b>823 063</b>	220 077	<b>1043140</b>	871 266	171 874	<b>1043140</b>

Pramen: Vlastní zpracování

Příloha č. 3: Odpočet daně za rok 2011 v Kč

Zdaňovací období	Původní daňové přiznání	Dodatečné daňové přiznání po vypořádání	Celkem	Původní daňové přiznání	Dodatečné daňové přiznání před vypořádání	Celkem
1. čtvrtletí	<b>119 757</b>	8 447	<b>128 204</b>	119 757	---	<b>119 757</b>
2. čtvrtletí	<b>89 944</b>	9 855	<b>99 799</b>	89 944	---	<b>89 944</b>
3. čtvrtletí	<b>180 070</b>	8 448	<b>188 518</b>	180 070	---	<b>180 070</b>
4. čtvrtletí	<b>171 981</b>	9 855	<b>181 836</b>	208 586	---	<b>208 586</b>
Celkem	<b>561 752</b>	36 605	<b>598 357</b>	598 357	---	<b>598 357</b>

Pramen: Vlastní zpracování

Příloha č. 4: Vlastní daňová povinnost za rok 2011 v Kč

Zdaňovací období	Původní daňové přiznání	Dodatečné daňové přiznání po vypořádání	Celkem	Původní daňové přiznání	Dodatečné daňové přiznání před vypořádání	Celkem
1. čtvrtletí	<b>17 016</b>	48 658	<b>65 674</b>	17 016	57 105	<b>74 121</b>
2. čtvrtletí	<b>89 295</b>	49 969	<b>139 264</b>	89 295	59 824	<b>149 119</b>
3. čtvrtletí	<b>66 823</b>	46 497	<b>113 320</b>	66 823	54 945	<b>121 768</b>
4. čtvrtletí	<b>88 177</b>	38 348	<b>126 525</b>	99 775	---	<b>99 775</b>
Celkem	<b>261 311</b>	183 472	<b>444 783</b>	272 909	171 874	<b>444 783</b>

Pramen: Vlastní zpracování