

Dopady uplatňování DPH u obcí a jimi zřízených příspěvkových organizací

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Miloš Grásgruber, Ph.D.

Vypracovala:

Bc. Eva Grofová

Brno 2016

Ráda bych chtěla poděkovat vedoucímu diplomové práce Ing. Miloši Grásgruberovi, Ph.D. za ochotný přístup a cenné rady při tvorbě této práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Dopady uplatňování DPH u obcí a jimi zřízených příspěvkových organizací**

vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 30. prosince 2015

Abstract

Grofová, E. Application of the Value Added Tax by municipalities and their semi-budgetary organizations. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2016.

This diploma thesis deals with difficulties resulted from exercitation of the value added tax by municipalities and their semi-budgetary organizations. Those subjects must differ between economic activity and providing public administration while applying the value added tax. Diploma thesis explores impact of the value added tax within taxpayer and non-taxpayer; it explains its basic concepts which are connected to non-profit subjects. There is described and evaluated the current situations of three chosen municipalities and subsequently suggested adequate recommendations in accordance to valid legislation.

Keywords

Value added tax, VAT, municipality, semi-budgetary organizations, public administration.

Abstrakt

Grofová, E. Dopady uplatňování DPH u obcí a jimi zřízených příspěvkových organizací. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Diplomová práce se věnuje problematice uplatňování daně z přidané hodnoty u obcí a příspěvkových organizací. Tyto subjekty musí při uplatňování daně z přidané hodnoty rozlišovat činnost výkonu veřejné správy a ekonomickou činnost. Diplomová práce zkoumá dopady uplatňování daně z přidané hodnoty u plátce a neplátce daně, vysvětluje základní pojmy z oblasti daně z přidané hodnoty, které souvisejí s neziskovými subjekty. U vybraných obcí je popsána a zhodnocena aktuální situace a jsou navržena adekvátní doporučení s ohledem na platnou legislativu.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, DPH, obec, příspěvková organizace, veřejná správa.

Obsah

1 Úvod a cíl práce	13
1.1 Úvod.....	13
1.2 Cíl práce.....	14
2 Metodika práce	15
3 Literární rešerše	16
3.1 Obce a příspěvkové organizace	16
3.2 Vymezení základních pojmů z oblasti DPH.....	18
3.2.1 Osoba povinná k dani	18
Výkon veřejné správy	19
3.2.2 Identifikovaná osoba	19
3.2.3 Plátce DPH.....	20
3.2.4 Ekonomická činnost.....	20
3.2.5 Dodání zboží a poskytnutí služby	21
3.2.6 Obrat, úplata a dotace k ceně.....	21
Důležité je také uvést jednak to, že za dotaci k ceně se nepovažuje	22
3.3 Sledování obratu a registrace plátce k DPH.....	22
3.3.1 Podmínky pro správné stanovení obratu pro povinnou registraci plátce k DPH.....	23
3.3.2 Členění příjmů a výnosů pro účely sledování obratu.....	23
Plnění zahrnovaná do obratu pro povinnou registraci plátce k DPH u obcí a příspěvkových organizací.....	24
Plnění nezahrnovaná do obratu pro povinnou registraci plátce k DPH u obcí a příspěvkových organizací.....	26
3.3.3 Registrace a její možnosti	28
Skupinová registrace.....	28
Práva a povinnosti spojená s registrací plátce k DPH	28
Zrušení registrace.....	29
3.4 Osvobozená plnění.....	30

3.4.1	Plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně.....	30
	Nájem a dodání nemovitých věcí.....	31
	Nájem nemovitých věcí	31
	Dodání nemovitých věcí	33
	Sportovní služby	34
	Kulturní služby	35
	Sociální a zdravotnické služby.....	36
3.4.2	Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.....	37
3.5	Nárok na odpočet	37
3.5.1	Nárok na odpočet v plné výši.....	38
3.5.2	Částečný odpočet daně.....	38
	Poměrný nárok na odpočet daně.....	39
	Krácený odpočet daně	41
3.5.3	Úprava odpočtu daně.....	42
3.5.4	Nárok na odpočet DPH při registraci.....	43
3.6	Přenesená daňová povinnost.....	44
	Režim přenesení daně ve stavebnictví.....	45
	Režim přenesení daně u zboží uvedeného v příloze č. 5 k ZDPH.....	45
3.7	Shrnutí významných změn v oblasti DPH mezi lety 2013 – 2016.....	46
4	Uplatňování DPH	49
4.1	Obec Hodonín	49
4.1.1	Dopady uplatňování daně jako skupina	54
4.1.2	Dílčí závěr.....	58
4.2	Obec Ratíškovice.....	60
4.2.1	Dopady uplatňování daně v roce 2014	61
	Určení dopadů cen a uplatňování DPH na rozpočet obce	67
4.2.2	Dílčí závěr.....	71
4.3	Obec Vrbice.....	72
4.3.1	Dopady v případě registrace obce k DPH jako plátce	72
	Určení dopadů uplatňování DPH v letech 2013 a 2014.....	78

4.3.2	Dílčí závěr.....	84
5	Diskuze	86
6	Závěr	90
7	Literatura	92
A	Podklady pro výpočet krátících koeficientů	97

Seznam obrázků

Obr. 1	Použití poměrného koeficientu	41
Obr. 2	Použití krátkého koeficientu	42
Obr. 3	Rozpočtové příjmy obce Hodonín v roce 2014 Zdroj: Monitor, 2015a	52
Obr. 4	Rozpočtové výdaje obce Hodonín v roce 2014 Zdroj: Monitor, 2015a	53
Obr. 5	Vývoj rozpočtu obce Hodonín mezi lety 2010 – 2015 Zdroj: Monitor, 2015a	53
Obr. 6	Rozpočtové příjmy obce Ratíškovice v roce 2014 Zdroj: Monitor, 2015b	62
Obr. 7	Rozpočtové příjmy obce Vrbice v roce 2014 Zdroj: Monitor, 2015c	73
Obr. 8	Rozpočtové výdaje obce Vrbice v roce 2014 Zdroj: Monitor, 2015c	74
Obr. 9	Vývoj rozpočtu obce Vrbice v letech 2010 – 2015 Zdroj: Monitor, 2015c	84

Seznam tabulek

Tab. 1	Výnosy obce Hodonín v letech 2013 a 2014	51
Tab. 2	Rozdělení výnosů z činnosti veřejné správy (2013, 2014)	52
Tab. 3	Obec Hodonín – podklady pro výpočet krátkého koeficientu (2013)	54
Tab. 4	Výpočet krátkého koeficientu v roce 2013 (město Hodonín)	55
Tab. 5	Obec Hodonín – podklady pro výpočet krátkého koeficientu (2014)	55
Tab. 6	Výpočet krátkého koeficientu v roce 2014 (město Hodonín)	57
Tab. 7	Krácené odpočty členů skupiny (2014)	57
Tab. 8	Rozdíl v uplatněném odpočtu skupiny (2014)	58
Tab. 9	Rozdělení výnosů obce Ratíškovice v roce 2014	62
Tab. 10	Rozdělení výnosů z činnosti veřejné správy v roce 2014 a 2013	63
Tab. 11	Daňová povinnost za 1. čtvrtletí 2014	63
Tab. 12	Daňová povinnost za 2. čtvrtletí 2014	64
Tab. 13	Daňová povinnost za 3. čtvrtletí 2014	65
Tab. 14	Daňová povinnost za 4. čtvrtletí 2014	66
Tab. 15	Uplatněné nároky na odpočet za rok 2014	68
Tab. 16	Daň na výstupu dle jednotlivých činností (v Kč, 2014)	68
Tab. 17	Ceny a uplatňování DPH (v Kč, 2014)	69
Tab. 18	Kalkulace dopadů uplatňování DPH na rozpočet obce Ratíškovice (2014)	70
Tab. 20	Výnosy obce Vrbice v letech 2013 a 2014	73
Tab. 21	Rozdělení výnosů z činnosti veřejné správy	74

Tab. 22	Rozdělení výnosů ekonomické činnosti	75
Tab. 23	Rozdělení nákladů pro ekonomickou činnost	77
Tab. 24	Nárok na odpočet v tis. Kč (2013, 2014)	78
Tab. 25	Varianta 1 – daň na výstupu (2013, 2014)	79
Tab. 26	Varianta 2 – daň na výstupu (2013, 2014)	80
Tab. 27	Varianta 3 – daň na výstupu (2013, 2014)	80
Tab. 28	Varianta 4 – daň na výstupu (2013, 2014)	81
Tab. 29	Kalkulace dopadů na rozpočet obce v roce 2013 při uplatňování DPH (v tis. Kč)	82
Tab. 30	Kalkulace dopadů na rozpočet obce v roce 2014 při uplatňování DPH (v tis. Kč)	83

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Obce chápeme jako základní územní samosprávná společenství, jež mají ve svém výkonu působnosti v oblasti veřejné správy za cíl poskytovat veřejné statky svým občanům a spravovat svěřený majetek. Jako představitelé veřejného sektoru zajišťují pro obyvatele existenci a dostupnost takových typů služeb a zboží, které sektor soukromý neposkytuje, nebo poskytuje, ale v omezeném rozsahu a není dostupný pro všechny. Za důvod lze označit to, že tyto druhy statků jsou značně specifické a jejich poskytování je pro soukromý sektor neefektivní a značně komplikované. Obce však nejsou jedinými poskytovateli veřejných statků a zajišťovateli výkonu veřejné správy. Další úroveň výkonu veřejné správy jsou kraje. Jejich činností se však tato práce nezabývá, i když v mnoha situacích postupují při uplatňování DPH obdobně jako obce.

Obce se snaží vyjít maximálně vstříc potřebám svých občanů a podle svých možností mohou rozšiřovat svou činnost dále i nad rámec výkonu veřejné správy. Mohou se tedy dostat i do situací, které se jejich běžným činnostem a každodenní rutině vymykají. Takovým příkladem může být právě oblast DPH a její uplatňování. Pokud se v reálu obce dostane do situace, kdy musí otázku DPH řešit, může to být pro ni problematické, a to ve více aspektech.

Situaci neulehčuje ani fakt, že znění Zákona o DPH prochází častými úpravami a novelizacemi, stejně jako skutečnost, že od vstupu České republiky do Evropské unie, musí být řada „evropských“ zákonů implementována také do české legislativy. To samozřejmě ztěžuje orientaci v samotném zákoně, i následně v praktické aplikaci řádného postupu při uplatňování DPH u všech subjektů, nejenom u obcí. Nelze opomenout také novelizace v jiných právních pramenech, které s problematikou DPH mohou souviset.

Ve snaze uspokojit potřeby svých občanů může obec využít také jiných organizací, které může ze svého statutu zřizovat. Mimo jiné se jedná o příspěvkové organizace, které obci právě při výkonu určitého typu činností pomohou, či samy zcela zajistí. I tyto subjekty mohou následně řešit problematiku uplatňování DPH, a to je staví do neméně obtížné pozice. Tyto veřejné subjekty však musí naplňovat podmínky hospodárnosti a efektivnosti vložených prostředků a případné problémy s uplatňováním DPH je mohou odrazovat od toho se touto problematikou dobrovolně zabývat, pokud jim to samozřejmě zákon neukládá.

Kritickým je pro obce zejména vykonávání ekonomické činnosti, která však v rámci jejich celkové činnosti představuje nepatrnou část, její správná evidence a sledování obratu, a uplatňování správných postupů ve vztahu k aplikaci daně z přidané hodnoty.

1.2 Cíl práce

Z obecného fungování DPH vyplývá, že pro obce jako plátce DPH je možnost odpočtu daně na vstupu jednoznačně atraktivní, přestože se statutem plátce je spojeno spousta administrativy navíc, která pro obce představuje nezanedbatelné časové i finanční zatížení.

Cílem této práce je vyhodnocení finančních i administrativních dopadů, které uplatňování daně z přidané hodnoty obcím a jimi zřízeným příspěvkovým organizacím přinese či přináší. Dalším cílem je také vysvětlit důvody těchto dopadů. Nedílnou součástí této práce bude posouzení efektivnosti dobrovolné registrace k DPH u obcí a příspěvkových organizací. Po vyhodnocení dopadů uplatňování DPH budou navržena relevantní doporučení, která by měla obcím přinést další pozitivní efekt.

Dílčím cílem práce je vyhodnocení nynější právní úpravy oblasti DPH ve vztahu k neziskovým subjektům.

2 Metodika práce

Diplomová práce je v základním členění rozdělena na dvě části, a to na literární rešerši a zkoumání uplatňování DPH u konkrétních vybraných subjektů ve vlastní práci.

V literární rešerši jsou nejprve popsány základní informace týkající se problematiky daně z přidané hodnoty u obcí a příspěvkových organizací, jakožto neziskových subjektů v obecné rovině. Zákonná úprava je popsána zejména v takovém rozsahu působností, které jsou pro obce a příspěvkové organizace relevantní a klíčové. Dalšími výchozími prameny jsou další platné právní úpravy, např. Zákon o obcích, odborná literatura a internetové zdroje. Odborná literatura je zastoupena odbornými knihami, které se daňovou a účetní problematikou u neziskových subjektů zabývají podrobněji. Seznam zdrojů je uveden na konci této diplomové práce.

V této práci je využito metody deskripce, analýzy a komparace. Pomocí metody deskripce jsou popsány informace o činnostech vybraných obcí a jimi zřízených příspěvkových organizací, a to v letech 2013 a 2014.

Pro účely vyhodnocení konkrétních dopadů a naplnění cílů této práce budou zkoumány tři vybrané obce, a to obec s rozšířenou působností Hodonín, obec s pověřeným obecním úřadem Ratíškovice a obec Vrbice. Obce Hodonín a Ratíškovice jsou již stávajícími plátcí DPH, obec Vrbice plátcem DPH není. Spolu s obcí Hodonín budou rovněž popsány činnosti jí zřízených příspěvkových organizací, se kterými je registrována ve skupině, včetně rozlišení těchto činností z pohledu DPH a dopady této daně na hospodaření těchto subjektů.

Jako podklady pro zpracování vlastní práce slouží především informace získané od samotných obcí, kterými jsou základní účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisků a ztrát), daňová přiznání s přílohami, záznamní povinnost, obrátová převaha, rozpočty a cenové kalkulace. Klíčové informace a aspekty důležité pro vypracování vlastní práce vychází také z osobní konzultace se zaměstnanci obecních úřadů.

Nutným předpokladem názorné aplikace DPH u obcí a příspěvkových organizací je rovněž stanovení zjednodušujících předpokladů. Rozpoznání uskutečňovaných ekonomických činností bude spočívat v diferenciaci činností, které jsou předmětem DPH a činností které předmětem DPH nejsou a činností, které jsou od této daně osvobozeny.

U obce Hodonín, která je plátcem DPH ve skupině, je problematika uplatňování DPH zkoumána za kalendářní rok 2014, včetně stanovení dopadu uplatňování daně z přidané hodnoty na rozpočet obce a příspěvkových organizací. U obce Ratíškovice jsou analyzována data rovněž za rok 2014, je zkoumána především cenová politika obce a druhy plnění obce. U obce Vrbice, jakožto současného neplátce DPH, je metodou simulace zkoumáno, jaký dopad by pro její hospodaření měl statut plátce. Analyzována jsou data z let 2013 a 2014.

Metodou komparace dojde k porovnání dílčích výsledků. K jejich vyhodnocení je následně použita metoda analýzy.

3 Literární rešerše

Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), je poměrně rozsáhlou právní úpravou, která od svého zavedení do současné doby prošla několika modifikacemi. Ustanovení tohoto zákona mající dopad na fungování obcí a příspěvkových organizací, se od roku 2010 výrazně neměnila. Významné změny nastaly již s účinností od 1. 1. 2009 v oblasti registrační povinnosti u subjektů vykonávajících činnost veřejné správy. Od roku 2009 díky změně definice obratu pro účely DPH se velký počet územně samosprávných celků musel registrovat k DPH. Jak uvádí Zralý (2014), v roce 2014 byla diskutována mimo jiné významná změna v oblasti DPH, a to snížení limitu obratu pro povinnou registraci na 750 000 Kč, což mohlo mít za následek další vlnu povinných registrací. Tato novela však nenabyla platnosti a hranice pro povinnou registraci k DPH zůstává nezměněna.

V souvislosti se zákonem o DPH nás také zajímají úpravy Občanského zákoníku, Daňového řádu a dalších relevantních právních předpisů.

V této kapitole jsou popsány základní informace o DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací v návaznosti na současnou právní úpravu, což je důležité pro pochopení základních pravidel pro fungování DPH u těchto subjektů. Tato oblast je poměrně složitá sama o sobě, navíc některá ustanovení ZDPH umožňují více výkladů, což daňovým subjektům ztěžuje správnou aplikaci tohoto zákona v praxi.

Ke sporným ustanovením ZDPH ovšem vydává Finanční správa České republiky (2015a) na svých webových stránkách sjednocující informace. Finanční správa ČR je tvořena Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím a finančními úřady a je podřízena Ministerstvu financí.

3.1 Obce a příspěvkové organizace

Zkoumaným subjektem této práce je obec, kterou chápeme jako veřejnoprávní korporaci, jež je vymezena v zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích, v platném znění. Obce mohou v souladu s ustanovením § 23 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění, zřizovat různé druhy organizací k naplnění svých cílů. Zejména k využití svého majetku a zabezpečení veřejně prospěšných činností. Těmito organizacemi mohou být např. vlastní organizační složky (zařízení obce bez právní subjektivity, jsou vždy účetně i daňově součástí obce) nebo právě příspěvkové organizace, jakožto právnické osoby, jež zpravidla svou činností nevytvářejí zisk. Dále se může jednat o obchodní společnosti (akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným), obecně prospěšné společnosti, školské právnické osoby, veřejné výzkumné instituce a veřejné neziskové organizace.

Obcemi zřízené příspěvkové organizace jsou právnickou osobou založenou za účelem plnění úkolů v rámci působnosti obce v oblasti veřejné správy. Jak uvádí Lovětínský a Mylková (2011), existují mimo příspěvkové organizace zřízené územně samosprávnými celky, také příspěvkové organizace zřizované organizač-

ními složkami státu (ministerstvy a ostatními ústředními orgány). Můžou to být např. muzea.

Příspěvkové organizace jsou účetními jednotkami s omezenou právní subjektivitou. Při vedení účetnictví postupují podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. a podle českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Příspěvkové organizace účtují o majetku, pohledávkách a závazcích, tvorbě hospodářského výsledku a o nákladech a výnosech, jak uvádí Otavová (2012). Ty musí členit dle činnosti na hlavní a vedlejší. Za vedlejší činnost je považována činnost hospodářská, která musí být ve svém souhrnu zisková a zřizovatel nesmí dotovat výkon této činnosti z veřejných prostředků. Dle Malíkové (2014) jsou příspěvkové organizace zřizovány za účelem poskytování veřejných služeb fyzickým osobám za úhradu, až do výše vlastních nákladů. Vzniklá ztráta z činnosti je uhrazena zřizovatelem z veřejných prostředků. Ten také kontroluje jejich hospodaření. Oblast působnosti poskytování služeb je možné vymezit na oblast kultury, školství, sociální péče a zdravotnictví.

Jak dále uvádí Malíková (2014), příspěvkové organizace zřizované územními samosprávnými celky mohou na rozdíl od státních příspěvkových organizací nabývat majetek do vlastnictví. Hlavním zdrojem nabytí vlastnických práv je samozřejmě příspěvek zřizovatele, dále to pak mohou být dary, závěti, pořízení majetku z daňově vypořádaných příjmů hospodářské činnosti, používá-li tento vlastní majetek plně nebo částečně k dosahování zdanitelných příjmů. Proto má právo uplatňovat plně nebo v příslušném poměru daňové odpisy. Příspěvková organizace by měla odděleně evidovat jí svěřený majetek zřizovatele a majetek vlastní.

Finanční hospodaření upravuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, podle něhož příspěvkové organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a přijatými z rozpočtu svého zřizovatele, s peněžními dary od jiných osob (právnických nebo fyzických) a s peněžními prostředky svých fondů, kterými může být rezervní fond, investiční fond (tvořen z odpisů), fond odměn, fond kulturních a sociálních potřeb. Jak je uvedeno na webu Oseminare (2013), pokud fondy tvoří ze zlepšeného hospodářského výsledku, musí nejdříve uhradit zhoršený hospodářský výsledek minulých let. Tvorbu fondů příspěvkové organizace provádí na základě zřizovatelem schválené výše zlepšeného hospodářského výsledku v roce následujícím.

Dle Kotrby (2008), může zřizovatel příspěvkové organizaci uložit odvod do svého rozpočtu, jestliže její plánované výnosy překračují její plánované náklady, a to jako závazný ukazatel rozpočtu, nebo pokud její investiční zdroje jsou větší než jejich potřeba užití podle rozhodnutí zřizovatele, anebo pokud poruší rozpočtovou kázeň. Vztah rozpočtu příspěvkové organizace k rozpočtu zřizovatele je možné během roku měnit. Pokud příspěvková organizace v rámci své hospodářské činnosti vytvoří zisk, využívá jej ve prospěch hlavní činnosti. Její rozpočet by měl být na konci roku vyrovnaný.

Jak již bylo naznačeno výše, při řešení otázky uplatňování DPH u obcí a příspěvkových organizací je nutné rozlišovat, o jakou činnost se jedná. Zda o vedlejší – kterou je činnost hospodářská, nebo o hlavní – již je výkon činnosti veřejné správy

u obcí či výkon činností, kvůli kterým byla konkrétní příspěvková organizace zřízena. Toto rozdělení činností nelze ovšem ztotožňovat s rozdělením činností z pohledu DPH.

Uplatňování DPH u obcí a příspěvkových organizací je obecně považováno za poměrně problematickou oblast. Dle Musilové a Fitříkové (2010a) se zejména v těchto následujících případech jedná o kritické oblasti činností obcí a jimi zřízených příspěvkových organizací:

- nájemní vztahy a související služby,
- úplatný převod majetku, vklad majetku, věcná břemena,
- odpadové a lesní hospodaření,
- provozování vodovodů a kanalizací,
- stravovací a ubytovací služby,
- provoz kulturních zařízení a informačních center.

Významným zdrojem informací z oblasti uplatňování DPH je mimo ZDPH bezesporu Finanční správa. Ministerstvo financí a Generální finanční ředitelství na svých webových stránkách také zveřejňují informace a výkladová sdělení k ZDPH, jejich výklad však není právně závazný. Jedná se však o vhodnou metodickou pomůcku, kterou se řídí nejen správci daně, ale i samotní plátcí.

3.2 Vymezení základních pojmů z oblasti DPH

Před samotným demonstrováním důležitých zákonem stanovených pravidel a postupů uplatňování DPH u zkoumaných subjektů, je dobré si nejdříve vymezit základní pojmy z oblasti DPH. Jsou jimi:

- osoba povinná k dani,
- identifikovaná osoba,
- plátce DPH.

V této kapitole je dále popsána také ekonomická činnost, dodání zboží a poskytnutí služby, úplata a dotace k ceně, a obrat.

3.2.1 Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani je definována v § 5 odst. 1 ZDPH jako fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, a to bez ohledu na skutečnost, zda byla založena za účelem podnikání. Tedy jedná se i o neziskový subjekt, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost. Do této kategorie můžeme nepochybně zařadit i obce a příspěvkové organizace.

Osobou povinnou k dani pro účely stanovení místa plnění v souladu s § 9 odst. 3 ZDPH je osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně. Může se jednat například o poskytnutí služby obci (jakožto osobě povinné k dani), kterou tato obec využije k výkonu činnosti veřejné správy, tedy mimo rámec ekonomické činnosti, jak uvádí Musilová a Fitříková (2010a).

Ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH vymezuje okruh osob, které se při výkonu činnosti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a tudíž nejsou povinny (ani oprávněny) registrovat se k DPH. Nesmí ovšem vykonávat jiné činnosti než výkony působností v oblasti veřejné správy. V úhrnu tedy nejsou považovány za osoby povinné k dani, pokud vykonávají činnost veřejné správy, vystupují jako správní orgány, a to i tehdy, pokud za takovou činnost přijímají úplatu. Tyto subjekty se stávají osobou povinnou k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze č. 1 ZDPH. Jedná se o činnosti, které se vždy považují za ekonomickou činnost obce.¹

Výkon veřejné správy

Při definici osoby povinné k dani byl zmíněn výkon veřejné správy, který ZDPH přímo ve svém textu nedefinuje. Nicméně judikatura Evropského soudního dvora se vymezení výkonu veřejné správy věnuje a ve stejném smyslu ji následně přejímá také ZDPH, jak uvádí Holubová (2009). Pokud je činnost vykonávána v rámci veřejnoprávní normy, která je platná pro veřejnoprávní subjekt a soukromá osoba nemůže stejným způsobem a na základě stejného předpisu tuto činnost vykonávat, jedná se o výkon veřejné správy. Důležité je tedy posouzení činnosti dle právního předpisu, na jehož základě je daná činnost vykonávána. Není tedy možné rozhodnout, zda je určitá činnost výkonem veřejné správy na základě její podstaty nebo účelu.

3.2.2 Identifikovaná osoba

Paragrafy 6g až 6l ZDPH se věnují *identifikované osobě*. Jedná se o osoby povinné k dani, které nejsou plátcí DPH, přesto jim za určitých okolností vzniká povinnost odvést daň. Dle § 6g jsou identifikovanými osobami osoby povinné k dani, neplátcí, nebo právnické osoby nepovinné k dani, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu (dále „JČS“), které je předmětem daně, a to od prvního pořízení takového zboží. Výjimku tvoří zboží pořízené v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř EU prostřední osobou formou třístranného obchodu.

Identifikovanou osobou se také stává osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, pokud přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, jak je uvedeno v § 6h ZDPH. Tímto přijatým zdanitelným plněním může být poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Dále se jí stane, pokud poskytne službu s místem plnění v JČS, vyjma poskytnutí služby, které je v JČS od daně osvobozeno.

V praxi se však identifikované osoby vyskytují velice sporadicky. Převážně se jedná o menší ekonomické subjekty, které nedosahují výše zákonného obrátu a obchodní činnost s osobami registrovanými v JČS je pouze nahodilá. Lze předpokládat, že obce, které by přijaly nebo uskutečnily plnění do JČS, již budou mít svoji činnost natolik rozvinutou, že budou přímo registrováni jako plátcí DPH. Během

¹ Podrobněji v kapitole 3.2.4

vypracovávání této diplomové práce jsem nenarazila na žádnou obec (či příspěvkovou organizaci), která by byla registrována jako identifikovaná osoba.

3.2.3 Plátce DPH

Pojem „plátce DPH“ není v ZDPH samostatně vydefinován. Lze jej však popsat pomocí charakteristik, které jsou na něj navázány. Plátce DPH je v postavení prostředníka mezi kupujícím (spotřebitelem) daného zboží, či služby a státem. Statutem plátce mu vzniká jednak povinnost odvést daň na výstupu, tedy k cenám své prodané produkce připočíst daň a tu pak odvést do státní pokladny. Na druhé straně může nárokovat daň na vstupu, tedy u nakupovaného materiálu a služeb si může za splnění předepsaných podmínek daň od státu nárokovat zpět. Zjednodušeně to tedy znamená, že ze své ekonomické činnosti daň odvádí státu a daň z nákupů na realizaci ekonomické činnosti si nárokuje od státu zpět. Fakticky ji ovšem neplatí, poplatníkem je kupující.

Plátcem DPH se osoba povinná k dani stane za podmínek vymezených v § 6 až § 6f ZDPH v návaznosti na splnění podmínek registrační povinnosti popsané dále.

Pro vyhodnocení ekonomické výhodnosti statutu plátce je potřeba brát v úvahu více faktorů mající dopad na činnost a ekonomické rozhodování konkrétní osoby povinné k dani. Nelze brát v potaz pouze samotný užitek ve formě nároku na odpočet daně u nakupovaných statků pro výkon ekonomické činnosti.

3.2.4 Ekonomická činnost

Pro správné pochopení činností obcí a příspěvkových organizací v návaznosti na problematiku DPH je důležité vymezit pojem *ekonomická činnost*. Tuto definici nalezneme v § 5 odst. 2 ZDPH, jakožto soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní a zemědělské činnosti, soustavnou činnost vykonávanou podle zvláštních právních předpisů,² a soustavné využívání hmotného i nehmotného majetku za účelem získání příjmů spojeným s tímto využíváním.

Obce a příspěvkové organizace zvláště vykonávají činnost dodání zboží, poskytování služeb a využívání majetku za úplatu. Podle Malíkové (2014) přitom vůbec nezáleží, zda tuto činnost uskutečňují v rámci hlavní činnosti nebo činnosti vedlejší. Z pohledu DPH také není důležité, zda je ona činnost zisková nebo ztrátová. Plátci i správci daně často chybují, pokud připouštějí, že ekonomickou činností může být činnost vykonávaná bezúplatně. Ekonomickou činností neziskových subjektů je vždy např. pronájem majetku a příjmy z reklamy.

Je možné se v praxi také setkat s doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně, jak uvádí Musilová a Fitříková (2010b), která ovšem není pro účely DPH speciálně definovaná. Při posuzování skutečnosti, zda je z hlediska DPH určitá ekonomická činnost osoby povinné k dani činností doplňkovou, se jako hodnotící kritérium používá hodnota celkových výnosů této osoby ve sledovaném období.

²nezávislá činnost vědců, umělců, spisovatelů, vychovatelů, učitelů, lékařů, dentistů, právníků, inženýrů, architektů a účetních znalců

Pokud je výše výnosů z posuzované ekonomické činnosti nevýznamná ve srovnání s celkovými výnosy, považujeme tuto činnost za doplňkovou.³ Důležité je také prokázat, že tato činnost je uskutečňována příležitostně, výjimečně, neexistuje zde tzv. předpoklad soustavnosti do budoucna.

Musilová a Fitříková (2010b) také dále upozorňují, že může u příspěvkových organizací snadno dojít k nesprávnému ztotožnění „doplňkové činnosti uskutečňované příležitostně“ s činností „doplňkovou“ vymezenou zřizovatelem příspěvkové organizace⁴. Tato nepatří do tzv. činnosti hlavní, ke které byly příspěvkové organizace zřízeny, ale je povolena zřizovatelem v rámci zřizovací listiny. Může jít např. o činnosti pronájmu pozemků, bytů nebo nebytových prostor. V rámci doplňkové činnosti dle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, navíc příspěvková organizace může provádět ekonomickou i doplňkovou činnost z pohledu ZDPH.

3.2.5 Dodání zboží a poskytnutí služby

Za *dodání zboží* se dle § 13 odst. 1 ZDPH považuje převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Není tedy důležitý okamžik přechodu vlastnického práva, nýbrž okamžik (den), kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Jak již bylo zmíněno výše, dle zákona č. 250/2000 Sb., v platném znění, mohou obce k využívání svého majetku a k zabezpečení svých cílů zřizovat různé druhy organizací (zejména se jedná o příspěvkové organizace). Proto se obce často mohou dostat do situací, kdy na jimi zřízené příspěvkové organizace přenáší právo nakládat se svým movitým majetkem, případně přenáší právo příslušnosti k hospodaření s nemovitým majetkem, jak uvádí Heřmanová (2009). Dle tohoto zákona se jedná o tzv. svěřený majetek. Na takovýto přenos ZDPH sice nahlíží jako na dodání zboží, ale v tomto případě je tento transfer obcí realizován bez úplaty v rámci výkonu veřejné správy, tudíž toto nelze do obratu pro účely registrace k DPH zahrnout.

Vysvětlením pojmu *poskytnutí služby* se ZDPH zabývá v § 14 v odst. 1, kdy jej vymezuje negativně jako všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Za poskytnutí služby je považováno např. poskytnutí práva využití věci, převod práv, vznik a zánik věcného břemene a přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

3.2.6 Obrat, úplata a dotace k ceně

Při výkonu ekonomické činnosti vykazují dané subjekty *obrat*, který je rovněž v ZDPH vymezen, a to konkrétně v § 4a jako souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, jež náleží osobě povinné k dani za uskutečněná plnění⁵. Do obratu se neza-

³Výnosy nemusí být ovšem jediným kritériem pro toto posouzení. Lze použít např. také rozsah využití majetku a zaměstnanců osoby povinné k dani k provádění této činnosti apod.

⁴dle § 27 odst. 2 písm. g), zákona č. 250/2000 Sb.

⁵Těmito plněními jsou dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

hrnují zálohy na budoucí plnění, vždy jde o plnění uskutečněná. Úplata za plnění s místem plnění mimo tuzemsko dle § 6 odst. 2 ZDPH do obratu nezahrnuje.

Mezi další pojmy, které je potřeba vymezit, patří „úplata“ a „dotace k ceně“. Dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH se úplatou chápe částka v penězích nebo platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnotu poskytnutého nepeněžitého plnění.

Dotace k ceně je vymezena v § 4 odst. 1 písm. k) ZDPH jako přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů ÚSC, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropského společenství či dle obdobných programů (za podmínky, že je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění).

Důležité je také uvést jednak to, že za dotaci k ceně se nepovažuje

- dotace k výsledku hospodaření,
- dotace na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku,

a také to, že pokud bude dotace k ceně poskytnuta ve vztahu k osvobozenému plnění od daně bez nároku na odpočet (které se do obratu nezahrnuje), ani taková dotace k ceně se do obratu pro účely registrace k DPH nebude počítat. Dle Pšenčíka a Kouřilové (2008) by se u příspěvkových organizací za dotaci k ceně mohla považovat např. dotace k ceně vstupného na kulturní představení v obci.

3.3 Sledování obratu a registrace plátce k DPH

Pro účely registrace k DPH musí osoba povinná k dani obrat sledovat vždy za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Limitní částka obratu, která určuje povinnou registraci plátce k DPH, je 1 000 000 Kč. (§ 106 ZDPH)

Jak uvádí Musilová a Fitříková (2010a), pro případ registrace plátce k DPH je nutno sledovat:

- uskutečněná plnění, která vstupují do obratu pro účely registrace k DPH,
- zákonnou lhůtu pro podání přihlášky k registraci k DPH, pokud dojde k překročení obratu.

Dle § 4a ZDPH se do obratu zahrnují⁶ veškeré úplaty bez daně za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, a to za:

- zdanitelná plnění,
- plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně (dále v § 63 ZDPH),
- plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (dle § 54 až § 56a ZDPH), pokud se nejedná o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně.

⁶Seznam plnění zahrnovaných do obratu pro účely DPH rozveden v podkapitole 3.3.2.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně se ovšem u obcí a jimi zřízených příspěvkových organizací vyskytují velmi výjimečně, jak uvádí Novotný (2014). Do obratu se pro účely registrace plátce k DPH nezahrnují úplaty z prodeje dlouhodobého majetku, činnosti uvedené v § 54 až § 56 vykonávané příležitostně, dále příjmy z činností osvobozených od daně bez nároku na odpočet pod § 52, 53, 57 až 62, a také příjmy za plnění, která nemůžou být posouzena jako dodání zboží a poskytnutí služeb (např. smluvní pokuty a sankce, finanční dary, dotace, přijaté náhrady od pojišťovny a náhrady škod).

3.3.1 Podmínky pro správné stanovení obratu pro povinnou registraci plátce k DPH

Osoba povinná k dani musí správně rozdělit přijaté úplaty za svá plnění tak, aby byla následně schopna posoudit, která plnění skutečně vstupují do obratu pro povinnou registraci plátce k DPH a která nikoli. Obce a příspěvkové organizace, jakožto osoby povinné k dani, by dle Musilové, Fitříkové (2010a) při testování obratu pro účely registrace plátce k DPH měly postupovat následovně:

1. rozdělit uskutečněná plnění na plnění zahrnovaná do obratu a na plnění nezahrnovaná do obratu,
2. zařadit úplaty za konkrétní uskutečněná plnění do obratu do správného období,
3. určit místo plnění.

Obce a příspěvkové organizace vedou povinně účetnictví, v němž si mohou zavést analytickou evidenci plnění vstupujících do obratu. S vyhláškou 410/2009 přichází účtová osnova, která určuje mj. také obcím a příspěvkovým organizacím vycházet z konkrétní náplně účtů skupiny 60 a 64, popřípadě účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy, pokud bude v této účtové třídě účtována částka úplaty za plnění zahrnovaného do obratu pro účely DPH.

Určení správného období, do kterého se úplata za uskutečněné plnění zahrne, je dalším důležitým krokem, který nesmí být opomenut, aby byl obrat vyčíslen ve správné výši. K tomu jsou nápomocna ustanovení § 21 ZDPH. Účetní jednotky mohou vycházet také dle účetního předpisu z okamžiku uskutečnění účetního případu, pokud se tento okamžik shoduje s datem uskutečnění zdanitelného plnění.

K zařazení úplaty do správného období je nutné doplnit, že pro účely sledování obratu se musí jednat o kompletní úplaty, jak uvádí Pitner a Benda (2013), předem přijatá záloha se do obratu zahrne až k datu uskutečnění plnění. Tedy úplaty za zdanitelné plnění se do obratu zahrnují k okamžiku jeho uskutečnění. I dosud neuhrazené pohledávky jsou dle Bárty, Hochmannové a Škampy (2013) z uskutečněných plnění do obratu zahrnuty.

3.3.2 Členění příjmů a výnosů pro účely sledování obratu

Při testování obratu pro povinnou registraci plátce k DPH obce a příspěvkové organizace zahrnují do výpočtu pouze úplaty za ta plnění, jež jsou předmětem daně. Příjmy za plnění, která nejsou předmětem daně obce a příspěvkové organizace

z testování obratu vyloučí. Z příjmů, které jsou předmětem daně, se dále vyloučí ty úplaty, které se do obratu nezahrnují.

Plnění zahrnovaná do obratu pro povinnou registraci plátce k DPH u obcí a příspěvkových organizací

Jak již bylo zmíněno výše, subjekty vymezené v § 5 odst. 3 jsou osobami povinnými k dani vždy, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze č. 1 ZDPH, a jako takové jsou povinny sledovat obrat s ohledem na registraci k DPH. Příloha č. 1 ZDPH uvádí tyto činnosti:

1. dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny – např. dodávání tepla z obecní kotelny bytovým jednotkám, voda dodávaná do bytových jednotek, rodinných domů, podnikatelským subjektům. Pokud ve spojitosti s pronájmem nemovitosti obec na základě smlouvy požaduje od nájemníka pouze úhradu výdajů za něho zaplacených a účtuje o této skutečnosti odpovídajícím způsobem, pak se tato úplata dle § 36 odst. 11 písm. h) ZDPH nezahrnuje do obratu pro povinnou registraci k DPH,⁷
2. dodání nového zboží vyrobeného za účelem prodeje – např. publikace v obci jako pohledy, upomínkové předměty, mapy, prodej dřeva z obecního lesa nebo parků, prodej starého železa do sběrných surovin,
3. služby telekomunikační – služby uvedené v kódu SKP 64 (standardní klasifikace produkce),
4. doprava osobní a nákladní – popsáno v SKP 61,
5. skladování, přístavní a letištní služby – kód SKP 63,
6. služby cestovních kanceláří a agentur, průvodcovské služby – kód SKP 63,
7. služby reklamních agentur – kód SKP 74. Jedná se např. o úplaty za reklamu podnikatelských subjektů na prostorách obce, v místních publikacích, novinách a jiných tiskovinách, v hlášení obecního rozhlasu,
8. služby pořádání výstav, veletrhů a kongresů – kód SKP 74, např. zprostředkování prodeje nebo pronájmu reklamního času nebo prostoru, plánování, ztvárnění a umístění reklamy, vstupné na výstavy, veletrhy pořádané krajem mimo plnění osvobozené dle § 61 písm. e) ZDPH (nepatří zde výstavy dle SKP 92 – tyto jsou osvobozeny),
9. služby prodejen pro zaměstnance, kantýn, závodních a podobných jídelen – kód SKP 55,
10. služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání jiné než osvobozené od daně podle § 53 – úplaty za provoz kabelové televize,

⁷pozn. k možnosti použít tento postup i v případě tzv. přeúčtování energií na nájemce MF ČR vydalo dne 9. 12. 2008 informaci č. j. 18/86 193/2008

11. plnění uskutečněná Státním zemědělským intervenčním fondem týkající se dodání zemědělských a potravinářských výrobků podle předpisů platných pro činnost tohoto fondu.

Kromě těchto taxativně vyjmenovaných činností obce a příspěvkové organizace dále dle Musilové a Fitříkové (2010a) do obratu zahrnují také úplaty za:

- poskytnutí zadávacích dokumentů k veřejným zakázkám podle § 48 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách,
- pronájem movitých věcí,
- krátkodobý nájem do 48 hodin včetně vybavení (např. v kulturním domě),
- nájem prostor k parkování vozidel, parkovacích automatů, parkovací služby,
- hostinskou činnost,
- ubytovací služby,
- hospodaření s lesy,
- služby čističky odpadních vod,
- sběr, přepravu, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, pokud se nejedná o poplatek stanovený veřejnou vyhláškou (tedy jde o úplaty podnikatelů nebo i občanů, na základě smlouvy),
- prodej místních novin,
- nákup a prodej zboží (např. prodejna potravin),
- poskytnutí stravování zaměstnancům (s výjimkou poskytnutí stravovacích poukázek zaměstnancům nebo v případě účtování pořízených stravovacích služeb následně přeúčtovaných zaměstnancům podle § 36 odst. 11 ZDPH),
- kopírovací služby (s výjimkou kopírování podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím),
- prodej movitého majetku, který obec nepoužívala výhradně pro výkon veřejné správy (kromě dlouhodobého hmotného majetku a odepisovaného nehmotného majetku),
- prodej popisných čísel domů (ze zákona č. 128/2000 Sb. však nevyplývá povinnost prodeje),
- výpisy z geografických informačních systémů,
- podání žádosti o byt,
- ochranu majetku občana na základě smluvního vztahu s obecní policií,
- poskytnutí věcného břemene,
- prodej nalezených věcí, které nejsou investičním majetkem,
- služby pěstitelské pálenice (pouze sjednaná částka za poskytnutí služby bez spotřební daně).

Výčet dále doplňují o plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, spadající pod ekonomickou činnost, jež se rovněž do obratu pro účely DPH zahrnují. Jedná se hlavně úplaty za tyto činnosti:

- nájmy bytů, nebytových prostor a pozemků,
- zprostředkování pojištění,
- poskytování úvěrů a půjček,

- směnářská činnost.

Nesmí se však jednat o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně, jak vyplývá z dříve popsaného. Holubová (2009) uvádí jako příklad činnosti prováděné příležitostně ojedinělou finanční výpůjčku občanům, kteří jsou ve složité finanční situaci. O soustavnou činnost by se naopak jednalo v případě, že by bylo rozhodnutím zastupitelstva stanoveno, že se jedná o programové výpůjčky.

Plnění nezahrnovaná do obratu pro povinnou registraci plátce k DPH u obcí a příspěvkových organizací

Úplaty za plnění, která se do obratu pro povinnou registraci plátce k DPH nezahrnují, reprezentuje následující výčet, jak uvádí Musilová, Fitříková (2010a):

- daně,
- poplatky podle zákona č. 565/1990 Sb. o místních poplatcích – např. poplatek ze psů, lázeňské poplatky a poplatky za rekreační pobyt, poplatky za užívání veřejného prostranství, poplatky z ubytovacích kapacit, poplatky za povolení vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí obcí, poplatky za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů ve vazbě na ustanovení § 17 odst. 2 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a další,
- poplatky podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích – např. poplatky za vydání dokladů, občanských průkazů apod., poplatky za ověřování listin, poplatky za vydaná povolení atd.
- ekologické poplatky – např. za vypouštění odpadních vod do povrchových vod, poplatky za znečišťování ovzduší,
- úplaty za využití Czech POINT (Českého podacího ověřovacího informačního národního terminálu),
- přijaté dotace a transfery,
- vratky transferů a ostatní příjmy z finančního vypořádání předchozích let,
- odvody – např. za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu, za odnětí pozemků plnící funkci lesa apod.,
- ostatní odvody z vybraných činností a služeb – např. odvod výtěžku z provozování loterií,
- sankční platby,
- pojistné náhrady,
- příjmy z propadlých jistin,
- přijaté splátky půjčených prostředků,
- složené kauce a jistiny – např. na koupi nemovitosti apod.,
- úroky z běžných účtů a termínovaných vkladů,
- úroky z poskytnutých půjček a příjmy z prodeje vlastních akcií podle § 54 ZDPH, pokud půjde o doplňkovou činnost uskutečněnou příležitostně,
- postoupení pohledávek,
- dividendové příjmy,
- neinvestiční dary, dary a příspěvky na pořízení dlouhodobého majetku,

- nekapitálové příspěvky a náhrady,
- příjmy za stravovací peněžní poukázky,
- úplaty za sociální služby podle § 59 ZDPH,
- vymezení zón placeného státní v rámci organizování dopravy na území obce, poplatky za užívání veřejné komunikace, výkony související se zajištěním bezpečnosti a veřejného pořádku,
- příjmy z využívání výhradních práv k přírodním zdrojům – např. za odebrané množství podzemní vody, za minerální vody apod.,
- úplata za poskytnutí informací podle § 17 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím,⁸
- úplata za prodej hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku vymezeného v § 26 až 32a ZDP a úplata za prodej pozemků, včetně pozemků mající charakter stavebních pozemků podle § 56 odst. 2 ZDPH, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem podle ZoÚ,
- úplata za jakýkoliv majetek nebo majetek, ke kterému má obec právo hospodaření a nakládá s ním jako vlastník, který je používán k výkonu veřejné správy a byl pořízen a prodáván obcí jako osobou nepovinnou k dani,
- hřbitovní poplatky (s výjimkou provozování služeb pohřebnictví, prodeje pohřebních předmětů, hrobek apod.),
- příjmy z receptů za omamné látky (pouze u obcí s rozšířenou působností),
- poskytování služeb a dodání zboží podle § 61 písm. e) ZDPH v kulturním zařízení, divadle, kině apod. – např. vstupné do kina, půjčovné v knihovně, vstupné na hrady a zámky, včetně prodeje upomínkových předmětů souvisejících s kulturní činností, vstupné na obecní ples (s výjimkou občerstvení), vstupné do ZOO,
- úplata za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle § 51 ZDPH (s výjimkou činností uvedených v § 54, § 55 a § 56a ZDPH) – např. poskytování služeb podle § 61 písm. d) ZDPH, které jsou poskytovány ve sportovním zařízení, zimní hale, tenisových kurtech, bazénu apod. osobám, které danou sportovní činnost vykonávají, nebo právnickým osobám pro výkon sportovní činnosti jejich zaměstnanců nebo členů. Ne tedy zapůjčení hřiště právnickým nebo fyzickým osobám k uskutečňování jejich ekonomické činnosti,
- spolupráce mezi obcemi podle § 46 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, při výkonu samostatné působnosti obce,
- výkon přenesené působnosti obce podle § 61 zákona č. 128/2000 Sb. – např. přestupková agenda apod.,
- bezúplatné plnění včetně výpůjčky – např. bezúplatné poskytování informačních materiálů, pohlednic, brožur, výpůjčka nemovitého majetku příspěvkové organizaci obcí apod.,⁹

⁸pozn. nesmí přesáhnout náklady spojené s vyhledáváním informací, pořízením kopií atd.

⁹pozn. není splněna podmínka umožňující uplatnění nároku na odpočet daně při pořízení bezúplatně poskytnutého majetku, protože toto bezúplatné plnění poskytuje osoba povinná k dani – neplátce.

- směna majetku – dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného,
- peněžní i nepeněžní vklad majetku.¹⁰

3.3.3 Registrace a její možnosti

Po překročení zákonem stanoveného obratu je osoba povinná k dani povinná dle ZDPH podat přihlášku k registraci plátce k DPH, a to do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit obratu. Učinit tak nemusí osoby, které uskutečňují výhradně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.¹¹

Osoby povinné k dani se dle ZDPH stávají plátcí DPH od 1. dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily registrační limit, tzv. ex offo. Z uvedeného vyplývá, že po měsíci, ve kterém dojde k překročení obratu pro registraci, mají obce a příspěvkové organizace měsíční časový prostor na to, aby se na povinnosti týkající se přechodu na režim plátce daně, připravily.

Skupinová registrace

Skupinou se pro účely DPH rozumí dle § 5a ZDPH skupina spojených osob¹² se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrovaná k DPH jako plátce podle § 95a. Členové skupiny se sídlem nebo provozovnou mimo tuzemsko nejsou na úrovni těchto entit součástí skupiny. Status skupiny umožňuje považovat více právně nezávislých osob za jednu osobu povinnou k dani.

Skupinová registrace patří mezi dobrovolné registrace k DPH a umožňuje dosažení určitých výhod pro takto sloučené subjekty, ale můžou s ní být spojené i různé negativní dopady. S ohledem na povahu činností, které obce a jimi zřízené příspěvkové organizace, vykonávají, by naopak podle Musilové a Fitříkové (2010b) skupinová registrace mohla na tyto subjekty působit spíše negativně. Společné zdanění činností výkonu veřejné správy a osvobozených činností bez nároku na odpočet by mělo za důsledek uplatnění poměrného odpočtu daně podle § 72 odst. 6 ZDPH, ale i uplatnění režimu krácení podle § 76 ZDPH.

Ve vlastní práci bude zkoumán dopad uplatňování DPH za skupinu u obce Hodonín a jí zřízených příspěvkových organizací, včetně vyhodnocení pozitivních i negativních dopadů této registrace na hospodaření subjektů.

Práva a povinnosti spojená s registrací plátce k DPH

Registrace k DPH je spojena nejen s povinnostmi vyplývajícími pro osoby povinné k dani, ale i s právy, které vymezují příslušná ustanovení ZDPH. Mezi základní práva spojená s registrací k DPH patří dle Musilové a Fitříkové (2010a):

- právo registrovat se na základě žádosti (§ 94a ZDPH),

¹⁰rovněž není splněna podmínka uplatnění odpočtu daně na vstupu, vklad provádí osoba povinná k dani – neplátce

¹¹Za situací popsaných v § 6a až 6e ZDPH, zákon ukládá povinnost podat přihlášku do 15 dnů ode dne, ve kterém nastala skutečnost uvedená v těchto paragrafech.

¹²kapitálově či jinak spojené osoby - § 5a odst. 3 a 4

- právo na uplatnění odpočtu daně na vstupu při změně režimu u vymezených přijatých zdanitelných plnění pořízených před registrací,
- právo zrušit registraci na žádost, pokud splní zákonem stanovené podmínky (§ 106b ZDPH).

Většinou se ovšem v praxi setkáváme s tím, že obce a příspěvkové obce nemívají zájem uplatnit své právo na registraci plátce k DPH. Je to dáno tím, že se jedná o subjekty vykonávající veřejnou správu nebo neziskové subjekty, které mnohdy uskutečňují spíše plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet a jen v omezeném rozsahu uskutečňují zdanitelná plnění. Dle Pitnera a Bendy (2013) nemusí hlavní výhoda vyplývající ze statutu plátce v podobě uplatnění odpočtu daně na vstupu být tedy využita v takové míře, jako u podnikatelských subjektů.

Odradit od dobrovolné registrace k DPH může obce a příspěvkové organizace dle Musilové a Fitříkové (2010b) také nárůst administrativy spojený s režimem plátce DPH. Neziskové subjekty využívají práva dobrovolné registrace v případě, kdy jim registrace k DPH přinese významný pozitivní finanční efekt u plnění, které jsou spojeny s možností uplatnit nárok na odpočet daně, třeba realizace investičních akcí, u kterých se mohou vyskytovat přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet ve významném objemu, např. rekonstrukce čističky odpadních vod.

Dále uvádějí, že se obce a příspěvkové organizace také mohou setkat s tím, že jejich odběratelé mohou požadovat spolupráci pouze s plátcem DPH, a tudíž k dobrovolné registraci k DPH obce a příspěvkové organizace tímto pobídnou. Může se jednat třeba o provoz autodopravy, těžbu šterku apod., kterou neziskové subjekty v rámci své ekonomické činnosti mohou realizovat.

Zrušení registrace

Zrušení registrace plátce k DPH na žádost je možné, ale osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku a není skupinou, nesmí dosáhnout obrátu 1 000 000 Kč za posledních 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců. (§ 106 odst. 1, písm. b) ZDPH)

Žádost o zrušení registrace plátce k DPH může podat také ta osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, nebo pokud přestane uskutečňovat ekonomickou činnost (§ 106 odst. 1, písm. a) a c) ZDPH).

Žadatel o zrušení registrace k DPH musí správci daně prokázat, že splňuje zákonné podmínky zrušení. Dle § 106b odst. 1 ZDPH může žádost podat nejdříve 1 rok ode dne přidělení statutu plátce. Dnem následujícím po dni oznámení rozhodnutí správce daně, kterým je mu zrušena registrace, pak přestává být plátcem a proti rozhodnutí nelze již uplatnit opravné prostředky. Téhož dne se také stane identifikovanou osobou.¹³

¹³Pokud nesplňuje podmínky pro zrušení registrace identifikované osoby, nebo sám v žádosti o zrušení registrace uvede, že se chce stát osobou identifikovanou k dani (§ 106d ZDPH).

3.4 Osvobozená plnění

Osvobozená plnění rozlišujeme ve dvou režimech. Jedná se o plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně na vstupu a o plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně. Osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou u obcí a příspěvkových organizací více rozšířena, proto je jim v této podkapitole vyhrazen větší prostor.

Berger, Kindl a Wakounig (2010) uvádí, že v případě osvobození určitých statků a služeb od daně, je nutné mít i právní oporu v právních pramenech Evropského společenství, ne pouze v národním právu. Samotné osvobození představuje výjimku z obecného pravidla Směrnice EHS, které říká, že dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, jsou předmětem daně. Dle jejich názoru jsou tedy osvobozená plnění bez nároku na odpočet v rozporu se Směrnicí 67/227/EHS.¹⁴ Podle této směrnice by zboží a služby pro konečného spotřebitele měly podléhat DPH. Současná směrnice však tuto tezi již nebere v úvahu, převážilo politické rozhodnutí vybrané zboží a služby nezatěžovat daní z přidané hodnoty.

3.4.1 Plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně

Plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně jsou taxativně uvedena v § 51 ZDPH. Jedná se o plnění, u kterých plátce není povinen uplatnit daň na výstupu – od této povinnosti je osvobozen. Z vymezení těchto plnění je dále zřejmá také vazba na přijatá zdanitelná plnění, použitá k uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Z přijatých zdanitelných plnění, která plátce použije výhradně k uskutečnění osvobozených činností, nemá plátce nárok na odpočet daně. Jde o tato plnění:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek - § 52,
- rozhlasové a televizní vysílání - § 53,
- finanční činnosti - § 54,
- penzijní činnosti - § 54a,
- pojišťovací činnosti - § 55,
- dodání vybraných nemovitých věcí - § 56,
- nájem vybraných nemovitých věcí - § 56a,
- výchova a vzdělávání - § 57,
- zdravotnické služby a dodání zdravotního zboží - § 58,
- sociální pomoc - § 59,
- provozování loterií a jiných podobných her - § 60,
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně - § 61,
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet - § 62.

Obcí a příspěvkových organizací se především týkají skutečnosti uvedené v § 56 až 59, 61 a 62.

¹⁴První směrnice o DPH

Nájem a dodání nemovitých věcí

Obce i většina příspěvkových organizací se často setkávají s nájmem a také prodejem nemovitých věcí. Nemovitou věcí se dle § 498 Občanského zákoníku rozumí pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením. Pokud jiný právní předpis stanoví, že určitá věc není součástí pozemku, a není možné takovou věc přemístit bez porušení její podstaty, považuje se tato věc za věc nemovitou.

Nájem nemovitých věcí

Osvobození podle ustanovení § 56a ZDPH nelze uplatnit u krátkodobého nájmu nemovité věci, nájmu prostor a míst k parkování vozidel, nájmu bezpečnostních schránek a nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.

Pokud je příjemcem zdanitelného plnění nájmu nemovitých věcí (tedy nájemce) plátce, poskytovatel nájmu (pronajímatel) se může rozhodnout nájem zdanit a není povinen tuto skutečnost oznamovat správci daně. Uplatní základní sazbu daně.¹⁵ Mezi těmito službami není převod nebo využití práv uveden, proto podléhá základní sazbě daně. V příloze č. 2, 3 a 3a k ZDPH je obsažen seznam služeb, u kterých se uplatňuje snížená sazba daně.

Dle Bárty, Hochmannové a Škampy (2013) je tento postup výhodný na obou stranách nájemního vztahu. Pokud je nájemce v pozici plátce, který má u nájmu nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši u plnění souvisejících s pronájmem. Lze tedy doporučit pronajímatelům v pozici plátce zvolit zdaňování nájmu, a to s ohledem na pozitivní dopad na výpočet krátkého koeficientu. Vyšší hodnota krátkého koeficientu přinese vyšší hodnotu nároku na odpočet daně (u zdanitelných plnění přijatých, podléhajících režimu zkracování podle § 76 ZDPH).

Pokud je nájemce v pozici neplátce, nemá pronajímatel možnost zvolit režim zdaňování nájmu nemovitých věcí, a proto musí být v těchto případech vždy uplatněno osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. Osvobození od daně se však podle § 56a odst. 1 ZDPH nevztahuje na nájmy míst k parkování vozidel. V těchto vymezených případech je plátce povinen uplatnit základní sazbu daně, bez ohledu na to, zda je nájemce plátce daně či nikoliv.

Posouzením osvobození pronájmu prostor a míst k parkování se zabíral i Evropský soudní dvůr (ESD), a to v případě C-173/88 Morten Henriksen, jak zmiňují Drábová, Holubová a Tomíček (2013). ESD se usnesl na možnosti osvobodit pronájem prostor a míst k parkování od DPH, pokud tvoří jeden celek a jednu společnou ekonomickou transakci s pronájmem nemovitého majetku, a pronájem je poskytnut jedním pronajímatelem jednomu nájemci. Toto rozhodnutí, dle Musilové a Fitříkové (2010a) zohledňuje i Ministerstvo financí ČR.

U krátkodobého nájmu nemovité věci pronajímatel tuto možnost rozhodnutí, zda zdanit či nezdanit nemá, a tento druh nájmu podléhá vždy základní sazbě DPH. Krátkodobý nájem vybrané nemovité věci je pro účely DPH definován v § 56a odst. 2 ZDPH jako nájem nemovité věci, s výjimkou pozemku, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť. A jako nájem vnitř-

¹⁵základní sazba DPH v roce 2015 je 21 % (§ 47 odst. 1 ZDPH)

ního movitého vybavení či dodání plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který trvá maximálně 48 hodin nepřetržitě. Dle příkladu Musilové a Fitříkové (2013), pronájem zasedací místnosti nějakému občanskému sdružení obcí na 2 hodiny dvakrát týdně po dobu 1 roku není nájmem osvobozeným od daně podle § 56a odst. 2 ZDPH, protože se jedná o samostatné nájem trvající vždy 2 hodiny, tudíž doba nájmu nepřesahuje zákonem určených 48 hodin. Obec je povinna uplatnit základní sazbu daně u úplaty za tento nájem.

Dle rozhodnutí ESD v případě C-275/01 Sinclair Collis není pronájem nebytové plochy za účelem umístění nápojových, telefonních automatů a jiných zařízení osvobozen podle § 56a ZDPH. Umístění automatu není nájem, jelikož nebyla přesně vymezena pronajatá plocha, nájemci nebyl umožněn neustálý přístup k automatům a dále měly přístup k automatům také třetí osoby. ESD tedy rozhodl, že se jedná o instalaci přístroje, tedy se na tento vztah pohlíží jako na poskytnutí služby. Dle Drábové, Holubové a Tomíčka (2013) je s tímto rozhodnutím zajedno také Nejvyšší správní soud.

Neznalost nebo nepochopení nájemních vztahů a jejich vazbu na oblast DPH může mít v praxi za následek nejrůznější chyby, jak je uvedeno na webu Metr2reality (2011). Ať už jde o určení nesprávného daňového režimu, stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění, či postupu při přefakturování a přeúčtování energií a služeb souvisejících s nájmem. Pokud u pronájmu dojde k uplatnění nesprávného daňového režimu, ve většině případů dojde také k nesprávnému postupu při uplatňování nároku na odpočet daně. Nejenže má tato chyba negativní dopad na pronájemce, ale může poškodit i nájemce. Následně postihy upravuje daňový řád. V neposlední řadě má neznalost v této oblasti také za následek nesprávný postup při testování obratu pro účely registrace k DPH pronajímateli.

Určení správného dne uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP) je také důležité, zejména by se plátcí daně měli vyvarovat přiznání daně v nesprávném zdaňovacím období, jak je dále upozorněno na webu Metr2reality (2011). Časový nesoulad spočívá v přiznání a odvodu daně na výstupu pronajímatelem u zdaňování nájmu dříve, než mu skutečně vznikla povinnost, nebo naopak později, a takový postup je pak v rozporu se zákonem o DPH. Pokud daň přizná a odvede dříve, není za to správcem daně sice postihován, ale takové jednání nemá příznivý vliv na hospodárnost subjektu. Pokud však v důsledku nesprávného určení dne uskutečnění zdanitelného plnění pronajímatel přizná a odvede DPH později, bude za to potrestán úrokem z prodlení podle § 252 a 253 daňového řádu. Při určení dne uskutečnění zdanitelného plnění u nájmu je třeba mít v patrnosti ustanovení § 21 odst. 9 ZDPH, který jako DUZP určuje poslední den zdaňovacího období v případě opakovaných plnění, kterým nájem bezesporu je.

Při eliminaci možných chyb u uplatňování DPH u nájemních vztahů je důležité věnovat také adekvátní pozornost nájemním smlouvám, jak upozorňují Musilová a Fitříková (2013). Často se v praxi můžeme setkat s tím, že nájemní smlouvy neobsahují důležitá ujednání, která v návaznosti na DPH upravují tzv. dílčí plnění dle § 21 odst. 8 ZDPH. Právě toto ustanovení dává pronajímateli možnost zvolit si den uskutečnění zdanitelného plnění u nájemních smluv. V nájemních smlouvách uza-

vřených před registrací pronajímatele k DPH bývá dohodnuta celková cena nájmu včetně úplaty za související služby a energie, bez rozlišení dílčích plnění, tedy výše úplaty za samotný nájem a výše úplaty za přeúčtované energie a služby související s nájmem zvlášť.

Jak uvádí Drábová, Holubová a Tomíček (2013), doplňkové služby k nájmu, jako jsou energie, ostraha objektu, úklid, odvoz odpadků apod. pronajímatel přeúčtovává na jednotlivé nájemce a sám je hradí dodavatelům těchto plnění. Pokud je pronajímatel, plátce, pořídil svým jménem a na svůj účet, pohlíží na ně jako na standardní dodání zboží a poskytování služeb, bez ohledu na to, zda byla tato plnění pořízena od neplátce, či zda při pořízení uplatňuje nárok na odpočet daně. Výjimkou jsou ty případy, kdy plátce pořídí tuto zdanitelná plnění jménem jiné osoby a na účet jiné osoby a od této osoby požaduje následně úplatu. Do základu daně se poté dle ustanovení § 36 odst. 11 ZDPH nezahrnuje částka, kterou plátce obdržel od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby, a to za předpokladu, že takto přijatá částka nepřevyší uhrazenou částku za jinou osobu, a plátce si u plnění hrazeného za jinou osobu neuplatní nárok na odpočet daně.

Dodání nemovitých věcí

Obce i příspěvkové organizace, plátcí, se mohou v praxi dostat do situací, kdy vlastní nemovitou věc převedou do vlastnictví jiné osoby. Podle Musilové a Fitříkové (2013) pak musí řešit daňový režim při prodeji nemovité věci, tedy řeší sazbu daně, či osvobození od daně, stejně jako datum uskutečnění plnění a další povinnosti vyplývající z úprav ZDPH.

Dodáním vybraných nemovitých věcí, pro účely osvobození od daně, jsou chápány dle § 56 odst. 1 ZDPH dodání:

- pozemku,
- práva stavby,
- stavby,
- podzemní stavby se samostatným účelovým určením,
- inženýrské sítě,
- jednotky.

Převod stavby, bytu nebo nebytového prostoru, který je předmětem daně, může spadat do kategorie plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo se může jednat o plnění podléhající zdanění. Jiná situace u těchto plnění nemůže nastat.

Od daně z přidané hodnoty je osvobozeno dodání pozemku, na kterém není zřízena stavba pevně spojená se zemí, nebo se stavbou pevně spojenou se zemí, která ovšem s pozemkem netvoří funkční celek, s výjimkou inženýrské sítě, jak uvádí Ministerstvo financí ČR (2014).

Dodání nemovité věci je dle ustanovení § 56 odst. 3 ZDPH „*osvobozeno od daně po uplynutí pěti let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby*“ (tzv. pětiletý test). Dle Ministerstva financí ČR (2014) je v této lhůtě dodání nemovité věci zdanitelným plněním, po jejím uplynutí

se jedná o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. I nadále ovšem platí, že i po uplynutí pětileté lhůty se může plátce rozhodnout, že při dodání nemovité věci uplatní daň na výstupu. Od roku 2016 je nutné navíc zohlednit podmínku, která říká, že pokud je příjemcem plnění plátce, dodavatel se může rozhodnout daň uplatnit pouze po předchozím souhlasu příjemce plnění.

Sportovní služby

Dalším druhem plnění osvobozených od daně, se kterými se obce a jimi zřízené příspěvkové organizace poměrně často setkávají, je provozování nejrůznějších typů sportovních zařízení. Případně provozování místního víceúčelového zařízení např. kulturního domu, který rovněž bývá využit také pro účely výkonu sportovních aktivit. Při poskytování služeb úzce souvisejících se sportem a tělovýchovou se na obce a příspěvkové organizace, jakožto právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, vztahuje osvobození od daně podle § 61 písm. d) ZDPH. Jak uvádí Holubová (2009), tyto služby musí být poskytovány osobám, které onu sportovní nebo tělovýchovnou činnost vykonávají. Takovou osobou může být právnická osoba, např. sportovní kluby, školy apod. nebo fyzické osoby – občané. Případný prodej vstupenek na sportovní akce je tedy zdaněn a podléhá snížené sazbě daně (příloha č. 2 ZDPH), jelikož se jedná o službu poskytnutou divákům, nikoli osobám vykonávající sportovní činnost.

Veškeré činnosti související s provozováním různých sportovních zařízení včetně tělocvičen spadají klasifikačně do SKP 92.6. Musilová a Fitříková (2010a) uvádí příklad různých typů sportovních zařízení, provozovaných obcemi a příspěvkovými organizacemi, jež jsou osvobozeny od daně:

- provoz bazénu,
- provozování tělocvičny,
- provoz sportovních areálů a stadionů (např. provoz tenisových kurtů, provoz golfového hřiště včetně minigolfu apod.),
- provoz bowlingu, kuželek,
- provoz lezecké stěny,
- provoz lyžařských vleků,
- pořádání hasičské soutěže atd.

Při provozování sportovních zařízení, může v praxi obcím a příspěvkovým organizacím, správné vyhodnocení daňového režimu, činit nemalé potíže. Osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně je dle § 61 písm. d) ZDPH provozování sportovních zařízení nebo pronájem nebytových prostor za účelem vykonávání sportovních činností. Může se jednat také o posilovny a jiné formy kondičního cvičení. Podle Musilové a Fitříkové (2013) sem však nepatří sauny, turecké a parní lázně, pokud je jejich provoz poskytován jako samostatné plnění. U těchto plnění se uplatní vždy první snížená sazba daně (dle přílohy č. 2 ZDPH).

Mezi služby spojené s provozováním sportovních zařízení spadá také zapůjčení různých sportovních potřeb. Pokud ovšem bude obec či příspěvková organizace, jakožto provozovatel sportovního zařízení, zapůjčovat sportovní potřeby i mimo

sportovní zařízení, z pohledu DPH půjde o standardní pronájem movité věci a takováto plnění budou podléhat základní sazbě daně, jak uvádí Drábová, Holubová a Tomíček (2013). To stejné platí i pro poskytování reklamních služeb, např. umístění reklamy při sportovních utkáních, provoz bufetu apod.

Jak dále popisují Musilová a Fitříková (2013), sportovní zařízení mohou být využita také k výkonu veřejné správy. Obce a příspěvkové organizace musí tedy následně rozlišit, k jakému účelu je přijaté zdanitelné plnění určeno a použito. Musí tedy rozlišovat, zda se jedná o přijatá zdanitelná plnění bez nároku na odpočet, s částečným odpočtem (poměrný nebo krátcí koeficient) nebo s plným nárokem na odpočet. Plný nárok na odpočet může být uplatněn, pokud se přijatá zdanitelná plnění týkají sportovního zařízení, např. opravy, údržba, apod. a pokud je pronajímáno jinému plátcí. Přijatá plnění musí být výhradně použita na uskutečnění plnění podléhající dani na výstupu.

Kulturní služby

Další kategorií služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně podle § 61 písm. e) ZDPH, které obce i příspěvkové organizace často poskytují, jsou nejrozličnější kulturní služby. Ty jsou dle Prokúpkové a Morávka (2015) vymezeny v CZ-CPA v oddílech 90-93 a také ve Směrnici Rady o společném systému DPH. Může se jednat např. o pořádání různých hudebních, divadelních a literárních programů, odborných přednášek, plesů, slavností, provozování kina, knihoven, muzeí, galerií, botanických zahrad apod. Rovněž poskytování služeb a dodání zboží související s poskytováním kulturní služby je z pohledu ZDPH osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. Jedná se např. o prodej programů, propagačních materiálů, výstavních katalogů apod. Avšak prodej v divadelní restauraci, záznamů představení na CD či DVD, nebo prodej upomínkových předmětů, knih, pohledů apod. není považován za plnění osvobozené od daně, jde o samostatné zdanitelné plnění.

Jak dále uvádí Musilová a Fitříková (2010a), kulturní zařízení bývají využita při výkonu veřejné správy jak za úplatu, např. konání svatebních obřadů, nebo také bezúplatně za účelem konání veřejných schůzí zastupitelstva, vítání nových občanů apod. V kulturních zařízeních mohou být provozována informační centra, která bezplatně poskytují informace, bezplatně rozdávají letáky a jiné tiskoviny. Obce rovněž mohou v rámci poskytování kulturních služeb vydávat místní zpravodaje, poskytované občanům za úplatu, nebo bezplatně.

Stejně jako u sportovních činností často dochází při poskytování kulturních služeb k aplikaci poměrného nebo krátcího koeficientu při uplatňování odpočtu daně na vstupu. U kulturních služeb se na rozdíl od sportovních služeb nezkoumá, komu je příslušná služba poskytována, jak dále uvádí Prokúpková a Morávek (2015).

Nejvyšší správní soud ČR (NSS ČR) se v roce 2014 zabýval činností ZOO, která dle své zřizovací listiny slouží jako kulturně-výchovné, vzdělávací, ekologické a oddechové zařízení. Posouzení vycházelo z čl. 132 odst. 1 písm. n) Směrnice 2006/112/ES, jehož přenesení v tuzemském právním řádu představuje právě § 61 písm. e) ZDPH, podle kterého je možné činnost předmětné příspěvkové organizace

považovat za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Spojení chovu zvířat a vzdělávání veřejnosti v jednom subjektu (ZOO), je dle NSS ČR jejich posláním a naplněním těchto cílů se zoologická zahrada považuje za kulturní zařízení. Dle Prokúpkové a Morávka (2015) je příhodné si kromě vymezení kulturních služeb pro účely osvobození od DPH, také všimnout různých souvislostí, které při posuzování byly brány v úvahu.

Sociální a zdravotnické služby

Dle ustanovení § 59 ZDPH jsou také služby sociální pomoci osvobozeny od daně bez nároku na odpočet. Jedná se o sociální služby podle zvláštního právního předpisu¹⁶, tedy o činnosti pomoci a podpory osob za účelem sociálního začlenění nebo prevence sociálního vyloučení. Jak zmiňují Musilová a Fitříková (2010a), může jít např. o domovy pro osoby se zdravotním postižením, poskytnutí stravy nebo pomoc při zajištění stravy, domovy pro seniory, azylové domy, noclehárny, terapeutické komunity, sociální poradny, zprostředkování kontaktu se společností, podpora vytváření základních pracovních návyků a dovedností, telefonická krizová pomoc, apod.

Tyto služby nemusejí být nutně poskytovány pouze neziskovými subjekty, aby byly od daně osvobozeny. Poskytovatelé však musí mít oprávnění k poskytování sociálních služeb a jako oprávnění poskytovatelé jsou následně uvedeni v registru poskytovatelů. Pokud by tímto oprávněním nedisponovali, museli by uplatnit daň na výstupu. Důležité je dle Prokúpkové a Morávka (2015) rovněž sledovat, kdo je příjemcem těchto služeb. Pokud by jím byla neoprávněná osoba, např. zaměstnanec sociálního zařízení, oprávněný poskytovatel by nesplnil podmínky uplatnění osvobození od daně.

Podobná situace nastává také u zdravotnických služeb, včetně dopravních služeb nemocným nebo zraněným osobám. Jak uvádí Musilová, Fitříková (2010a) není přitom podstatné, zda jsou služby hrazeny z prostředků veřejného zdravotnictví, či si je hradí příjemce zcela nebo částečně sám. Součástí zdravotnických služeb je také stravování pacientů v nemocnicích i lázních. Za zdanitelná plnění v oblasti zdravotnictví jsou považována tato plnění:

- prodej a výdej léčiv,
- prodej potravin určených pro zvláštní výživu,
- stravovací služby pro zaměstnance a jiné osoby,
- praní a žehlení prádla pro jiné osoby.

Ustanovení § 58 ZDPH upravuje osvobození pouze zdravotních služeb s léčebným cílem či chránící lidské zdraví a úzce související služby, jak upozorňují Bárta, Hochmannová, Škampa (2013). Tedy např. zdravotní prohlídky a rozbory pro potřeby soudních a policejních orgánů, estetické plastické chirurgické zákroky či testy k určení otcovství od DPH osvobozeny nejsou.

Od daně nelze také osvobodit takové typy lázeňských pobytů, které jsou plně hrazeny klientem lázní a kdy je program sestaven předem, ale ne na základě zdra-

¹⁶Zákon 108/2006 Sb., o sociálních službách

votního stavu pacienta, ať už je v onom programu zahrnuta konzultace s lázeňským lékařem, či nikoli. Jak Galočík a Paikert také dále doplňují, rovněž pokud není ani předem sestaven program pro léčebný pobyt, není možné tyto lázeňské služby od daně osvobodit a musí být zdaňovány.

3.4.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

U plnění osvobozených od daně, plátce neuplatňuje daň na výstupu. Pokud jsou navíc přijatá zdanitelná plnění použita výhradně k uskutečnění plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně, může si plátce uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši. ZDPH tyto plnění vymezuje v § 63 až § 71g:

- dodání zboží do JČS (§ 64),
- pořízení zboží z JČS (§ 65),
- vývoz zboží (§ 66),
- poskytnutí služby do třetí země (§ 67),
- osvobození ve zvláštních případech (§ 68),
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69),
- přeprava osob (§ 70),
- dovoz zboží osvobozený od daně (§ 71, § 71a až § 71g).

Jak uvádí Musilová, Fitříková (2010b), plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně se přiznávají ke dni uskutečnění plnění, pokud ZDPH nestanoví jinak, za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat toto plnění. U neziskových subjektů se však tato plnění nevyskytují vůbec, nebo pouze výjimečně.

3.5 Nárok na odpočet

Právo na uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu je vázáno na splnění zákonem stanovených podmínek. Pokud vzniká nárok na odpočet, rozlišujeme, zda je možné jej uplatnit v plné nebo částečné výši. V následujícím textu je rovněž popsán nárok na odpočet daně při registraci.

Pro správný postup při uplatnění nároku na odpočet daně je nutné splnit základní předpoklady, jak uvádí Musilová, Fitříková (2010a). Prvním je, aby skutečně ono dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku bylo realizováno. Dále pak musí příjemce zdanitelného plnění použít toto ke svým ekonomickým činnostem. V neposlední řadě musí také plátce splnit formální, zákonem stanovené, podmínky, které jsou uvedeny v § 73 odst. 1 ZDPH, a jedná se zejména o povinnost prokázat nárok na odpočet daňovým dokladem vystaveným plátcem daně. Jak zdůrazňuje Prokúpková, Morávek (2015), daň na vstupu je výhradně daň uplatněná podle ZDPH, tedy pokud na daňovém dokladu je daň uplatněna chybně (vyšší sazbou), plátce má nárok na odpočet pouze ve výši určené ZDPH (nižší sazba), jak vyplývá z § 72 odst. 2 ZDPH.

Nárok na odpočet daně vzniká dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí úplaty za toto plnění, pokud se jedná o úplatu přijatou plátcem, kterému z této úplaty vznikla povinnost přiznat daň. Obce nemají nárok na

odpočet daně u plnění vykonávaných v rámci veřejné správy, jak lze vyvodit z ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH.

Za zmínku stojí také zákaz uplatnění nároku na odpočet. Musilová, Fitříková (2013) uvádí příklad na obci, která pronajímá byty a u tohoto nájmu uplatňuje režim osvobození od daně podle § 56a ZDPH. Při provádění výměny oken v těchto bytech dodavatel přenesl daňovou povinnost (§ 92a ZDPH) na příjemce plnění – obec. Obci tak vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, avšak na vstupu již nemá nárok na odpočet, jelikož toto přijaté zdanitelné plnění bylo použito výhradně k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Uplatnění daně na vstupu by bylo v rozporu s ustanovením § 72 ZDPH.

3.5.1 Nárok na odpočet v plné výši

Nárok na odpočet daně mají obce a příspěvkové organizace v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použijí v rámci své ekonomické činnosti a výhradně k uskutečnění plnění podle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, které obsahuje výčet plnění, jež zakládají nárok na odpočet daně, tj. např. k uskutečnění:

- zdanitelných plnění – dodání zboží, poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, u nichž vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku – např. se může jednat o dodání dřeva z obecních lesů osobě registrované k dani v zemi EU. S takovými plněními se však obce a potažmo příspěvkové organizace setkávají zcela výjimečně.

3.5.2 Částečný odpočet daně

Obce a příspěvkové organizace se často dostávají do situace, kdy přijaté zdanitelné plnění použijí jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet, tak také pro jiné účely (dle § 72 odst. 6 ZDPH). Následně jsou oprávněny uplatnit nárok na odpočet daně jen té v části, která připadá na použití přijatého zdanitelného plnění k ekonomickým činnostem. Postupují při tom dle ustanovení § 75 a § 76 ZDPH. Jak uvádí Šobáň (2013) v praxi se obce a příspěvkové organizace mohou setkat s následujícím:

- Přijaté zdanitelné plnění použijí pro svou ekonomickou činnost a také pro činnost, která předmětem daně není (tj. např. výkon veřejné správy) – v tomto případě mohou uplatnit odpočet daně v poměrné výši. Do situací, které nezakládají nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, se dostávají obce a příspěvkové organizace i v případech, kdy přijaté zdanitelné plnění nesouvisí s uskutečněním plnění vymezených v § 72 odst. 1 ZDPH. Jsou povinni respektovat ustanovení § 72 odst. 6 a § 75 odst. 2 ZDPH.
- Přijaté zdanitelné plnění použijí pro své ekonomické činnosti a současně pro uskutečnění plnění, ze kterých plyne nárok na odpočet daně v plné výši podle § 72 odst. 1 ZDPH, a pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně – v takovém případě uplatní odpočet v krácené výši (§ 76 ZDPH).

- V případě, že obce a příspěvkové organizace přijímají zdanitelná plnění, u kterých mají nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši a tuto poměrnou část odpočtu daně použijí k uskutečnění plnění, u kterých jsou povinny nárok na odpočet daně ještě zkracovat, uplatní odpočet kombinací obou výše uvedených způsobů. Nejdříve provedou výpočet výše nároku v poměrné výši podle § 75 ZDPH a poté uplatní nárok na odpočet daně v krácené výši podle § 76 ZDPH.

Uplatňování částečného odpočtu DPH je pro obce a příspěvkové organizace nejsložitějším a často i velmi administrativně náročným procesem, tudíž se stává, že se tito plátcí mohou rozhodnout nárok na odpočet ani neuplatnit, jak uvádí Musilová, Fitříková (2013). Toto rozhodnutí zákon o DPH umožňuje, ovšem pokud by se jednalo o neuplatnění nároku na odpočet u přijatého plnění hrazeného z dotačních prostředků, nebyl by tento postup správný. Zároveň by obec či příspěvková organizace měly zvážit také princip hospodárnosti, na jehož základě mají fungovat.

Poměrný nárok na odpočet daně

Určení výše nároku na odpočet se odvíjí podle toho, k jakému účelu obec či příspěvková organizace přijatá zdanitelná plnění použije. Způsob výpočtu daně v poměrné výši upravuje ustanovení § 75 ZDPH, tedy stanovuje výši, která odpovídá rozsahu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti.

Při výpočtu poměrného koeficientu ZDPH nestanoví žádný konkrétní postup, ovšem z ustanovení § 75 ZDPH je možné dovodit, že kritérium pro výpočet poměrného koeficientu musí odpovídat rozsahu použití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomické činnosti. Jak uvádí Nejezchleb (2011), plátce si pak může zvolit vlastní metodu výpočtu poměrné části odpočtu daně, která nejpřesněji stanoví výši odpočtu daně a zároveň tím plátce bude schopen prokázat oprávněnost uplatnění této výše odpočtu daně na vstupu. Příkladem těchto metod může být *metoda výnosová*, při níž se poměří výnosy z ekonomické činnosti (v různých daňových režimech) k celkovým výnosům, tedy k úhrnu výnosů z ekonomické činnosti a výnosů z ostatních činností, jako jsou příjmy z výkonů veřejné správy, příjmy z daní a dotací apod. Dle názoru Musilové a Fitříkové (2013) by se však do těchto výnosů neměly zahrnovat dotace, jež jsou účelově vázané na investiční výstavbu realizovanou v rámci ekonomických činností. Vypočtený koeficient poměrného odpočtu se následně zaokrouhlí podle § 75 odst. 3 ZDPH na celé procento nahoru.

Poměrný koeficient můžeme určit také kvalifikovaným odhadem, který může být využit i v případě, že neziskový subjekt není schopen v okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně určit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití daného vstupu pro své ekonomické činnosti, dle nějakého vhodného kritéria. Takovým kritériem mohou být *ujeté kilometry* automobilu používaného pro ekonomické činnosti i pro činnosti veřejné správy, nebo podle *počtu hodin provozu automobilu* pro tu kterou činnost, jak uvádí Fitříková a Procházková (2012). U nemovitých věcí využívaných obcí k účelům zakládající nárok na odpočet daně v poměrné výši, je možné použít výměru (m^2) podlahové plochy nemovitých věcí, nebo také *počet akcí, dnů nebo hodin*, kdy je dané přijaté plnění využito výhradně

v rámci ekonomických činností plátce, jak dále zmiňují. Je možné také kombinovat zmíněná kritéria. Plátce však musí být schopen zvolený postup stanovení poměrného koeficientu prokázat a obhájit.

Fitříková a Procházková (2012) dále uvádějí, že pokud je plátce schopen přímo v okamžiku uplatnění nároku na odpočet stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného rozsahu, po skončení kalendářního roku mu nevznikne právo ani povinnost provést opravu odpočtu.

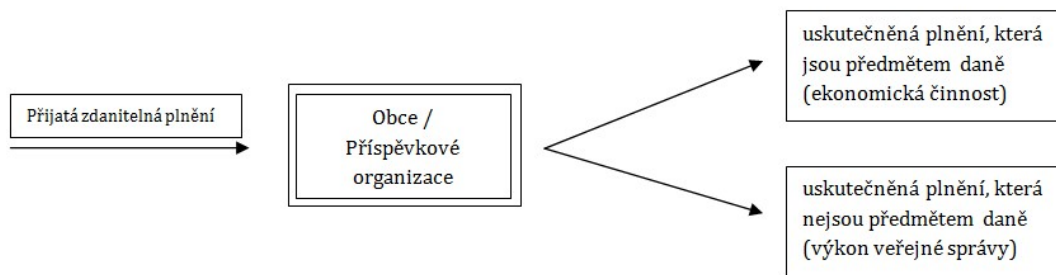
K opravě odpočtu daně může dojít v případě, kdy se po skončení kalendářního roku, v němž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění s nárokem na odpočet pouze v poměrné výši, stanoví hodnota poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití tohoto přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost. Pokud se od sebe původní odhadovaný a nový skutečný koeficient liší o více než 10 procentních bodů, musí dojít k opravě odpočtu daně. Samozřejmě pokud si plátce v důsledku nižšího původního odhadovaného poměrného koeficientu uplatnil nižší nárok na odpočet, je oprávněn výši uplatněného odpočtu daně opravit, není to však jeho povinnost, jako je tomu v opačném případě, kdy by si uplatnil více, než by měl skutečně nárok, jak uvádí Nejezchleb (2011).

To, že po skončení kalendářního roku není nutné provést opravu odpočtu, se v praxi nevyskytuje příliš často. Jak však dále uvádí Fitříková, Procházková (2012) většinou dochází k tomu, že je nárok na odpočet daně uplatňován odhadem a výši poměrného koeficientu nelze stanovit podle skutečnosti, např. při pořízení hmotného majetku. Povinnost korekce odpočtu po skončení kalendářního roku ukládá ustanovení § 75 odst. 4 ZDPH.

U plnění, která nesouvisí s pořízením dlouhodobého majetku, mohou plátci při uplatňování odpočtu daně na vstupu volit mezi dvěma zákonem stanovenými postupy, které Musilová, Fitříková (2013) popisují následovně:

- nejdříve uplatnit nárok na odpočet v plné výši a následně uplatnit daň na výstupu, která odpovídá rozsahu použití přijatého zdanitelného plnění na vstupu pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, nebo
- zrovna uplatnit nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši, jež odpovídá rozsahu použití nakoupeného zdanitelného plnění souvisejícího s ekonomickou činností plátce. Tento postup je totožný s postupem uplatnění nároku na odpočet při pořízení dlouhodobého majetku neziskovým subjektem.

Dále Musilová, Fitříková (2013) upozorňují, že nárok na odpočet daně v poměrné výši musí být vyčíslen před uvedením příslušných hodnot v daňovém priznání k DPH, na rozdíl od krácení nároku koeficientem podle § 76 ZDPH. V daňovém priznání je uvedena jen poměrná část základu daně a výše daně na vstupu odpovídá rozsahu využití přijatého zdanitelného plnění pro účely, které opravňují plátce uplatnit nárok na odpočet daně v plné nebo částečné výši.



Obr. 1 Použití poměrného koeficientu

Na schématu výše vidíme situaci, kdy plátce musí uplatnit poměrný odpočet daně na vstupu. Při výpočtu poměrného koeficientu pak bude vycházet z jednoduchého vzorce, který uvádí Musilová, Fitříková (2013):

$$\text{Poměrný koeficient} = \frac{\text{výnosy z ekonomické činnosti}^*}{\text{výnosy z ekonomické činnosti} + \text{výnosy z ostatních činností}^{**}}$$

* zdaňované i osvobozené plnění

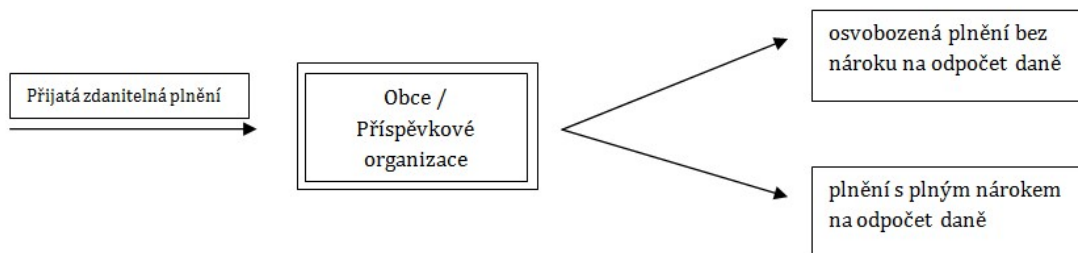
** jedná se o příjmy z výkonů veřejné správy, příjmy z daní, dotací atp.

Krácený odpočet daně

S kráceným odpočtem daně se obce a příspěvkové organizace mohou setkat v situaci, kdy uskutečňují plnění s plným nárokem na odpočet a zároveň plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Uplatnění kráceného odpočtu daně upravuje § 76 ZDPH. Krátící koeficient odpovídá hodnotě vypořádacího koeficientu z předchozího kalendářního roku a v následujícím roce se ve všech zdaňovacích obdobích používá stále stejný. Roční vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění se provádí v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období příslušného kalendářního roku dle § 76 odst. 7 ZDPH. Je-li hodnota koeficientu v rozmezí 0 % až 94 %, použije se pro účely zkrácení odpočtu. Pokud je však vyšší než 95 %, koeficient se považuje za roven 100 %.

Pokud není hodnota koeficientu známa z předchozího roku, může plátce použít zálohový koeficient stanovený odhadem. Na konci roku pak vypočítá vypořádací koeficient za všechna zdaňovací období v daném roce a provede vypořádání. Tím se dle Musilové, Fitříkové (2013) rozumí rozdíl mezi nárokem na odpočet za celé období a součtem nároků na odpočet za jednotlivá zdaňovací období.

Základ daně a příslušná daň z přidané hodnoty se v režimu krácení uvádí v daňovém přiznání v nezkrácené výši. Jedná se o zcela odlišný postup oproti uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši, jak uvádí Děrgel (2010).



Obr. 2 Použití krátkého koeficientu

Výpočet krátkého koeficientu je poměrně složitý, nicméně lze jej znázornit následujícím vzorcem dle Děrgela (2010):

$$\text{Krátký koeficient} = \frac{\text{Uskutečněná nároková plnění}^*}{\text{Čísel + Uskutečněná plnění osvobozená bez nároku na odpočet}}$$

* kromě těch, která nejsou předmětem DPH

Do krátkého koeficientu se dle Děrgela (2011) nezapočítávají:

- prodej hmotného majetku, daňově odpisovaného nehmotného majetku a pozemků, které jsou dlouhodobým majetkem využívaným plátcem pro ekonomickou činnost,
- finanční služby, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, pokud jsou tyto činnosti doplňkové a uskutečňované příležitostně.

Do krátkého koeficientu se naopak započítávají i přijaté úplaty, ze kterých vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění.

3.5.3 Úprava odpočtu daně

Již v předchozí podkapitole byla zmíněna oprava poměrného odpočtu. Na tomto místě bude stručně vysvětlen princip úpravy odpočtu daně. Jak je uvedeno v § 78 ZDPH, pokud dojde ke změně rozsahu použití pořízeného dlouhodobého majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, dojde také k úpravě odpočtu daně. Ve smyslu tohoto ustanovení se také technické zhodnocení považuje za samostatný dlouhodobý majetek. Ve stanovené lhůtě pro úpravu odpočtu (5 let¹⁷), se samostatně za každý kalendářní rok posoudí, jak má být odpočet upraven. Mohou nastat tyto situace:

- původní odpočet byl v plné výši, následná změna účelu použití tohoto majetku zakládá částečný odpočet, nebo už není nárok na odpočet žádný,
- původní odpočet byl v částečné výši, následně je majetek použit pro účely, které zakládají plný nárok, nebo naopak nárok celkově ztrácí,
- nárok na odpočet původně nebyl, následně vzniká buďto plný nebo částečný odpočet,

¹⁷10 let u staveb a pozemků

- původně byl uplatněn částečný odpočet a následně vznikne rozdíl mezi poměrnými nebo vypořádacími koeficienty.

Úpravu odpočtu plátce uvede v daňovém přiznání v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, kdy vznikla povinnost provést úpravu odpočtu. Dle § 78a určí částku úpravy odpočtu daně a danou úpravu provede, pokud vyjde rozdíl v odpočtu větší než 10 p. b. Pokud je výpočtem zjištěno, že má být nárokovaný odpočet nižší, musí plátce provést úpravu odpočtu. Pokud je rozdíl mezi novým a původním nárokem na odpočet kladný, úpravu odpočtu provést může, ale nemusí.

Zákon dále v § 78a až 78d specifikuje postup u osob povinných k dani, také rozlišuje způsob pořízení dlouhodobého majetku, včetně vysvětlení jednorázové úpravy odpočtu daně při uskutečněných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Jelikož obce mají ve svém portfoliu především plnění osvobozená od daně s nárokem nebo bez nároku na odpočet, musí si při uplatňování nároku na odpočet počínat zvláště opatrně, a úpravu odpočtu při změně povahy použití majetku nesmí podceňovat.

3.5.4 Nárok na odpočet DPH při registraci

Obec nebo příspěvková organizace, v pozici osoby povinné k dani, které se stanou plátcí, jsou oprávněny využít úpravy obsažené v § 79 ZDPH a uplatnit nárok na odpočet, u přijatého zdanitelného plnění pořízeného před datem registrace, pokud splní zákonem stanovené podmínky v § 72 až § 78d ZDPH. Nárok na odpočet daně může být uplatněn, pokud dojde k pořízení přijatého zdanitelného plnění v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stane plátcem (§ 79 ZDPH). Toto přijaté zdanitelné plnění musí být ke dni registrace k DPH zařazeno do obchodního majetku subjektu (pro účely DPH dále vymezen v § 79 ZDPH) a pořízeno od jiného plátce DPH. Samotný nárok na odpočet daně při registraci lze uplatnit v prvním zdaňovacím období následujícím po registraci. Při uplatnění odpočtu daně je nutné prokázat účel použití tohoto majetku v návaznosti na ustanovení § 72 a následujících ZDPH.

Ke dni registrace k DPH daný subjekt zpravidla eviduje i majetek pořízený v zákonné lhůtě dle § 79 ZDPH, který ovšem používá pouze k uskutečnění plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně podle § 51 ZDPH nebo plnění, která nejsou předmětem daně – výkon veřejné správy. U přijatých zdanitelných plnění vážících se k tomuto majetku si nesmí obec či příspěvková organizace nárok na odpočet daně uplatnit. Majetek pořízený před registrací, využívaný výhradně v rámci ekonomické činnosti zakládá nárok na odpočet v plné výši. Uplatnění odpočtu v částečné výši je také možné – u majetku pořízeného před registrací, který je využíván současně k uskutečňování různých činností – dle § 79 odst. 2 ve vazbě na § 72 odst. 6 ZDPH.

Nově registrovaný plátce vypočítá výši nároku na odpočet tzv. *metodou shora*, podle § 37 odst. 2 ZDPH nebo uplatní nárok na odpočet daně v částce uvedené na vystaveném daňovém dokladu, pokud je na něm daň vyčíslena, jak uvádí Galočík,

Paikert (2015). V daňovém priznání k DPH plátce uplatní nárok na odpočet daně na řádku 45, za první zdaňovací období po registraci k DPH. Uvede souhrnnou částku odpovídající hodnotě vypočteného nároku daně bez rozlišení daňových sazeb a bez uvedení základu daně.

3.6 Přenesená daňová povinnost

Režim přenesení daňové povinnosti – tzv. tuzemský reverse charge – je přesun povinnosti priznat DPH z poskytovatele zdanitelného plnění na jeho příjemce. Dle webu Finanční správy (2015b) jej lze uplatnit pouze mezi plátcí s místem plnění v tuzemsku. Seznam plnění podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti se v České republice ve vazbě na aktuální právní úpravu EU dále rozšiřuje.

Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku je upraven v ustanovení § 92a ZDPH, podle něhož plátce neodvádí ze svého poskytnutého plnění DPH na výstupu, ale daň priznává plátce v pozici příjemce zdanitelného plnění. Jak uvádí Musilová, Fitříková (2013), poskytovatel zdanitelného plnění fakturu vystaví bez sazby a výše daně, příjemce prizná daň na výstupu v příslušné výši, a to bez ohledu na to, zda má nebo nemá u takto přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet DPH. Pokud splní zákonem stanovené podmínky, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet ve stejném zdaňovacím období, ve kterém mu vznikla povinnost priznat daň.

Poskytovatel zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti musí podle § 28 odst. 1 ZDPH vystavit daňový doklad s náležitostmi dle § 29 ZDPH. Mimo jiné musí také uvést do textu formulí, že daň odvede zákazník, toto je platné od 1. 1. 2013 dle § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH.

Režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje na plnění, která novelou účinnou k 1. 4. 2015 spadají do kategorie trvalého použití tuzemského reverse charge. Dle Zralého (2015) jsou jimi:

- dodání zlata (§ 92b ZDPH),
- dodání zboží uvedené v příloze č. 5 k ZDPH (§ 92c ZDPH),
- poskytnutí stavebních a montážních prací, zařazených do číselného kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 (§ 92e ZDPH).

Obce a příspěvkové organizace se nejspíš nejvíce setkávají právě s dodáním zboží dle přílohy č. 5 k ZDPH, a hlavně s poskytováním stavebních a montážních prací.

Druhou kategorií použití přenesení daňové povinnosti je dočasný režim. Do něj spadají následující plnění:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby dle přílohy č. 6 k ZDPH (§ 92f),
- mechanismus rychlé reakce (§ 92g).

Tato plnění nabývají relevantnosti na základě nařízení vlády č. 361/2014 Sb. Vzhledem k faktu, že vláda vydala nařízení pouze k plněním upraveným v § 92f ZDPH, jsou předmětem zájmu pouze plnění uvedená v příloze č. 6 k ZDPH.

Dle informací poskytnuté finanční správou (2015a), plátcí DPH, kteří uskutečňují nebo přijímají plnění v tomto režimu, musí i nadále podat správci daně výpis z evidence pro účely DPH elektronicky, ve lhůtě podání daňového priznání.

V tomto výpisu z evidence pro účely DPH došlo k novému vymezení kódů plnění. Od 1. 1. 2016 by měl být tento výpis z evidence nahrazen kontrolním hlášením, jak tomu již je např. i na Slovensku.

Pokud si plátce není jistý, zda u daného plnění má nebo nemá použít režim přenesení daňové povinnosti, může využít ustanovení § 92f odst. 2 ZDPH, což znamená, že obě strany předmětné transakce uvedou ve svých výpisech podle § 92a ZDPH režim přenesení daně. Jak dále uvádí Zralý (2015), druhou možností řešení je požádání Generálního finančního ředitelství o závazné posouzení, které podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč.

Jak dále upozorňují Musilová, Fitříková (2013) u zdanitelného plnění dle § 92b až § 92e ZDPH uskutečněného v tuzemsku pro jinou osobu než plátce není možné uplatnit režim přenesení daně na kupujícího a daň musí přiznat prodávající.

S účinností od 1. 4. 2015 bylo vládním nařízením upraveno užití režimu přenesení daňové povinnosti také při dodání mobilních telefonů, mikroprocesorů a dalších integrovaných obvodů, tabletů, notebooků a dalších přenosných zařízení pro automatizované zpracování dat, videoherách konzolí, obilovin a technických plodin, surových či polorozpracovaných kovů, a to pokud celková částka základu daně za toto zboží překročí částku 100 000 Kč, jak je uvedeno na webu Finanční správy (2015a).

Režim přenesení daně ve stavebnictví

Plátce, který uskutečňuje stavební nebo montážní práce je povinen podle § 92a a § 92e ZDPH použít režim přenesení daňové povinnosti. Tyto práce odpovídají klasifikované produkci CZ-CPA, a je dostupná na stránkách Českého statistického úřadu. Jedná se o tyto typy:

- budovy a jejich výstavba, služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů,
- inženýrské stavby a jejich výstavba, služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství,
- specializované stavební práce – zednické, betonářské, elektroinstalační, instalatérské, malířské, obkladačské, pokrývačské, izolační, topenářské, plynářské, demoliční, a další.

Režim přenesení daňové povinnosti se podle § 92a ZDPH uplatní u všech stavebních nebo montážních prací, bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o změnu stavby, nebo zda se jedná o práce, které mají charakter opravy nebo údržby, a bez ohledu na výši ceny. Správné zařazení prací do příslušných kódů CZ-CPA bývají obecně pro plátce DPH problém. Mohou proto v případě potřeby využít zveřejněných informací na webových stránkách Ministerstva financí ČR a Generálního finančního ředitelství.

Režim přenesení daně u zboží uvedeného v příloze č. 5 k ZDPH

Obce použijí režim přenesení daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění v souvislosti s dodáním různých druhů odpadů – uvedené v příloze č. 5 k ZDPH –

např. odpad železa. Tento režim je možné použít ale pouze v případě, že předmětné plnění se týká zboží uvedeného v této příloze. Pokud se však jedná o poskytnutí služeb, jako sběr, svoz nebo likvidace odpadů, režim přenesení daně na příjemce zdanitelného plnění není možné uplatnit a daň přiznává poskytovatel plnění.

Při dodání odpadu přímo příjemci plnění, je nutné, aby plátce dbal zvýšené pozornosti a po obdržení vážního lístku a platby za dodané zboží od příjemce plnění naopak příjemci vystavil daňový doklad, bez ohledu na to, o jak velkou předmětnou částku se jedná, to totiž z pohledu DPH není vůbec podstatné. Může se jednat třeba o prodej sběrného papíru do sběrného dvora.

V praxi může být pro obce a příspěvkové organizace obtížné posoudit, zda se v tom kterém případě jedná o dodání zboží, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, či nikoliv. Tyto subjekty jsou ve specifickém postavení osob povinných k dani podle § 5 odst. 3 ZDPH, a při výkonu veřejné správy může jít např. o odpad, který vznikl mimo činnost realizovanou osobou povinnou k dani (jakožto plnění vzniklé v souvislosti s výkonem veřejné správy). Prodej takového odpadu pak není předmětem daně.

3.7 Shrnutí významných změn v oblasti DPH mezi lety 2013 – 2016

S rokem 2013 je spojena tzv. „euronovela“ Zákona o DPH. Spočívala v povinné implementaci Směrnic Evropské unie. Nově bylo vymezeno místo poskytnutí služby pro účely uplatnění společného systému DPH v případě dlouhodobého nájmu dopravních prostředků osobě nepovinné k dani. Místem plnění bylo stanoveno místo, kde je zákazník usazen (má bydliště, či se obvykle zdržuje).

V oblasti fakturace a vystavování daňových dokladů, došlo k zavedení povinnosti pro všechny členské státy EU vystavovat zjednodušené daňové doklady do fakturované částky 100 EUR včetně. V českém ZDPH je stanoven limit 10 000 Kč a je plně vyhovující. Touto novelou byly zrovnoprávněny daňové doklady v listinné i elektronické podobě. Před vystavením elektronického dokladu je nutný souhlas příjemce zdanitelného plnění. Takto umožněné širší využití elektronických systémů znamenalo snížení nadměrné administrativní zátěže.

Rok 2013 přinesl pro nové plátce DPH zákonem stanovenou dobu zdaňovacího období, a tím byl kalendářní měsíc, jak uvedla Kučerová (2012). Po splnění stanovených podmínek¹⁸ si však mohou následně změnit zdaňovací období na čtvrtletní.

Dle serveru Forum-media (2013), novela zákona o DPH zavedla tzv. institut nespolehlivého plátce, tedy ručení příjemce zdanitelného plnění za odvod daně na výstupu, v případě, že poskytovatel je veřejně známý jako nespolehlivý plátce. V platnost ovšem nepřišla hned v roce 2013, byla odložena na 1. 1. 2014. K ručení

¹⁸Jedná se o tyto podmínky (dle § 99a): a) obrat nepřesáhne 10 000 000 Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok, b) není nespolehlivým plátcem, c) není skupinou, d) oznámí správci daně změnu zdaňovacího období do konce ledna příslušného kalendářního roku.

podle novely z roku 2014 by došlo až při platbě za zdanitelné plnění s úplatou dvakrát vyšší než je stanovený limit dle zákona o omezení plateb v hotovosti. Plátcí však již od dubna roku 2013 museli v této souvislosti sledovat, zda není jejich obchodní partner uveden v seznamu nespolehlivých plátců. Takovými plátcí jsou ti, jejichž nesplacený dluh na DPH činil za poslední tři měsíce alespoň 10 milionů Kč, nebo ti, kteří nemají v pořádku daňové doklady, nebo nepodávají řádně daňová přiznání, či jsou podezřelí z podvodu.

Rok 2015 přinesl zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10 %, která se uplatní na vybrané zboží definované v příloze č. 3a k ZDPH. Základní sazba daně ve výši 21 % zůstává beze změny, stejně jako první snížená sazba daně ve výši 15 %.

Významné změny se dotýkají zejména daňového přiznání, které obce a příspěvkové organizace (jako i jiné právnické osoby, které mají zřízenou elektronickou schránku) musí podat výhradně v elektronické podobě. Jak je dále uvedeno na serveru Forum-media (2015), došlo rovněž k širšímu použití režimu reverse charge, jak již bylo popsáno dříve v textu této diplomové práce. Nově se zavádí povinnost použít režim přenesení daňové povinnosti při určitých dodáních nemovitých věcí.

Implementační novela roku 2015 obsahuje, pouze změny, které musí být povinně implementovány do právních předpisů členských států EU. Jde zejména o změny v pravidlech pro stanovení místa plnění a zvláštní režim jednoho správního místa u telekomunikačních služeb, u služeb televizního a rozhlasového vysílání a služeb elektronicky poskytovaných osobě nepovinné k dani. Tyto služby jsou zdanovány v místě příjemce služby. Dle informací Finanční správy (2014), již k 1. 10. 2014 je možné se registrovat k tzv. zvláštnímu režimu jednoho správního místa (tzv. Mini One Stop Shop), který je dobrovolný. Má sloužit ke zjednodušení administrativních povinností plátců odstraněním povinnosti registrovat se pro účely DPH ve všech členských státech EU při poskytování služeb v JČS, pomocí speciálního elektronického portálu státu identifikace. Podání jednoho shrnujícího daňového přiznání k DPH za každý čtvrtrok je pak dostačující a Finanční správa se díky tomuto mechanismu postará o jeho přerozdělení do příslušných států usazení koncových spotřebitelů. Vypočtenou daň je možné platit v jedné měně – eurech – bez nutnosti kurzových přepočtů, což je jistě pozitivní skutečností.

Novela ZDPH od 1. 1. 2015 zavádí povinnost podání kontrolního hlášení, ovšem odkládá účinnost tohoto ustanovení až na rok 2016. Smyslem je umožnit správci daně získávat v reálném čase informace o vybraných plněních, identifikovat rizikové transakce a efektivněji tak kontrolovat správné uplatňování DPH plátcí. Jak uvádí Ministerstvo finanční ČR (2014), podání kontrolního hlášení se dotkne každého plátce, s výjimkou těch, kteří uskuteční pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet nebo s nárokem na odpočet daně, nebo kteří neuskuteční za kalendářní měsíc žádné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku a nepořídí zboží z JČS.

Institut kontrolního hlášení v žádném případě nenahrazuje daňové přiznání. Byl přijat zákonem č. 360/2014 Sb., dne 22. prosince 2014, jímž se mění ZDPH a další související zákony. Problematiku kontrolního hlášení upravuje § 101c až

§ 101i ZDPH. Dle Finanční správy (2015c), cílem kontrolního hlášení je získání informací o vybraných transakcích mezi plátcí, s jejichž užitím má být správce daně schopen odhalovat daňové úniky a podvody. S využitím dalších údajů pak identifikovat riziková sdružení osob, jako jsou třeba karusely, či řetězce, neoprávněně odčerpávající finanční prostředky.

4 Uplatňování DPH

Ke zkoumání a hodnocení uplatňování DPH jsou vybrány tři obce různého typu. Jak je uvedeno na portále územního plánování, spravovaném Ministerstvem pro místní rozvoj, klasifikujeme obce do tří skupin podle rozsahu výkonu státní správy. Obcí III. typu je obec s nejvyššími pravomocemi. Její obecní úřad, který kromě přenesené působnosti základního rozsahu (dle § 61 odst. 1 písm. a) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích) a kromě přenesené působnosti pověřených obecních úřadů (dle § 64 zákona č. 128/2000 Sb.), zároveň vykonává další působnost ve svěřeném rozsahu, čímž je např. vydávání osobních a cestovních dokladů, řidičských průkazů, živnostenských oprávnění a další. Touto vybranou obcí je město Hodonín.

Obcí II. typu je obec s pověřeným obecním úřadem. Ten vykonává vedle přenesené působnosti základního rozsahu také další přenesenou působnost ve svěřeném rozsahu. Mimo jiné jsou pověřenému obecnímu úřadu podřízeny matriční odbor a stavební úřad. Zkoumanou obcí tohoto typu jsou Ratíškovice.

Posledním klasifikovaným typem je obec se základním rozsahem výkonu státní správy, vykonávané jejími orgány. Vybranou obcí tohoto typu je obec Vrbsice.

V rámci samostatné působnosti obec ukládá povinnosti obecně závaznou vyhláškou. Pokud to vyžaduje ochrana zákona, mohou státní nebo krajské orgány zasahovat do samostatné působnosti obce, a to způsobem, který stanoví zákon. Rozsah samostatné působnosti může být omezen pouze ze zákona.

4.1 Obec Hodonín

Hodonín, okresní město Jihomoravského kraje, leží u státních hranic se Slovenskem, cca 50 km jihovýchodně od Brna. Žije zde 25 049 obyvatel a má dlouholetou kulturní a sportovní tradici. Je obcí III. typu, tedy obcí s rozšířenou působností; v přenesené působnosti vykonává státní správu a v samostatné působnosti výkon samosprávy, v rámci níž spravuje a hospodaří s majetkem města.

Při výkonu veřejné správy se město Hodonín věnuje zejména hospodaření s majetkem obce, zajišťuje opravy, údržbu, výstavbu atd., péči o město a jeho občany.

V rámci vedlejší hospodářské činnosti pak zajišťuje tyto činnosti:

- bytové hospodářství,
- rozvoz stravy,
- pronájem autobusů MHD,
- reklama v Hodonínských listech,
- prodej zboží v informačním centru,
- zpracování účetnictví pro jiné organizace.

Město Hodonín je plátcem DPH od 14. 7. 2004, nejdříve bylo čtvrtletním plátcem, pak se stalo měsíčním. Od 1. 1. 2009 se obec registrovala k DPH jako skupina s těmito dalšími členy:

- Městská bytová správa, s. r. o.,
- TESPRA Hodonín, s. r. o.,

- Teza Hodonín,
- Dům kultury,
- Zoo,
- Lázně Hodonín p. o.,
- Základní škola Očovská,
- Základní škola Vančurova.¹⁹

Společnost TESPRA poskytuje komplexní služby v oblasti odpadového hospodářství (pro obce i podnikatelské subjekty), dále pak v oblasti péče o veřejnou a soukromou zeleň, veřejné a soukromé komunikace, a také se věnuje poradenství v oblasti odpadového hospodářství a problematiky s tím spojené. Jejím jediným zakladatelem je město Hodonín.

Teza Hodonín je příspěvková organizace zastřešující řadu sportovních středisek, a to zimní stadion, krytý bazén, letní koupaliště a venkovní hřiště. Poskytují možnost pronájmu sportovní haly na sportovní a kulturní akce. Ve vlastních prostorech má také posilovnu, saunu a místnosti pro masáže, sál stolního tenisu a aerobiku. Součástí sportovní haly je také restaurace a školicí místnost.

Dům kultury je rovněž příspěvkovou organizací zřízenou městem Hodonín za účelem zajišťování kulturních služeb a udržování kulturních tradic. Organizuje, pořádá a koordinuje různé kulturní akce, divadelní představení, koncerty, výstavy a odborné kurzy v oblasti kultury. Také zřizuje zájmové soubory, jako amatérské divadlo a folklorní soubor. Kromě toho také poskytuje své prostory k pronájmům pro různé účely (např. výstavy, trhy, plesy, školení a konference). V cenách pronájmu zahrnuje také energie, zapůjčení stolů a židlí, úklid po akci. Pronajímá také Kino Svět, a to buď i s promítací kabinou, nebo také bez ní. Kromě pronájmů poskytuje také služby zvučení, osvětlení, promítání (včetně obsluhy zařízení), dále stavby mobilních konstrukcí (včetně nájmu konstrukce), zapůjčení mobilního pódiu, zastřešení, VIP stanu, plátěných jarmarečních stánků. Dále poskytuje výlepovou službu (vylepení různých plakátů, reklam na místech určených v obci). Ceny těchto služeb stanoví bez DPH a podle platné legislativní úpravy daň připočítává.

Zoologická zahrada Hodonín je také příspěvkovou organizací města, mimo běžné činnosti zoologické zahrady se věnuje také komerčním akcím, jako je zážitkový program „Jeden den ošetřovatelem v zoo“, dále spolupracuje se Všeobecnou zdravotní pojišťovnou při pořádání akce „Za zdravím mezi zvířátky“.

Lázně Hodonín byly založeny jako příspěvková organizace, zřizovatelem je město Hodonín. Plnění osvobozená bez nároku na odpočet tvoří téměř 90 % výkonů lázní. Jde především o lázeňskou činnost a s tím spojené služby, které ZDPH od daně osvobozuje a plátcí neumožňuje uplatňovat odpočet daně na vstupu. Zbývající část tvoří ty lázeňské služby, které nelze od daně osvobodit. Jde o ty, které si klienti hradí sami, a které nesplňují podmínky stanovené zákonem pro osvobození.

Základní školy Očovská a Vančurova v rámci své vedlejší hospodářské činnosti zajišťují a poskytují stravovací služby pro zaměstnance a třetí osoby. Stravování žákům poskytované školními jídelnami zařazenými do sítě školských zařízení, je

¹⁹ Základní škola Očovská a Vančurova se registrovaly do skupiny až k 1. 1. 2014.

považováno za součást výchovně vzdělávacího procesu a jako takové jsou pak tyto služby od daně osvobozeny bez nároku na odpočet.

V souvislosti s registrací obce (a potažmo dalších organizací ve skupině) obec Hodonín zaregistrovala značné navýšení administrativy. Naopak si cení možnosti uplatňování odpočtu daně u některých investičních akcí, jako např. u výstavby denních lázní BllisDaySpa. Ceny obec kvůli uplatňování DPH neměnila.

Mimo činnosti uvedené ve vedlejší hospodářské činnosti, spadají pod ekonomickou činnost obce také reklama, nájmy a služby spojené s nájmem, zřízení služebnosti na pozemcích města, univerzity volného času a jiné.

Obec Hodonín i další organizace registrované ve skupině evidují poskytnutá zdanitelná plnění se základní i sníženou sazbou. Mezi zdanitelná plnění obce se základní sazbou patří pronájmy nebytových prostor, věcná břemena, prodej zboží a reklamní služby. Se sníženou sazbou pak zdaňuje plnění jako prodej knih, map a činnost informačního centra. Do osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně spadají např. dlouhodobé nájmy neplátcům DPH, knihovnické služby a další.

Z analýzy finančních podkladů obce Hodonín vyplývá následující rozdělení výnosů v letech 2013 a 2014, jak ilustruje tabulka níže.

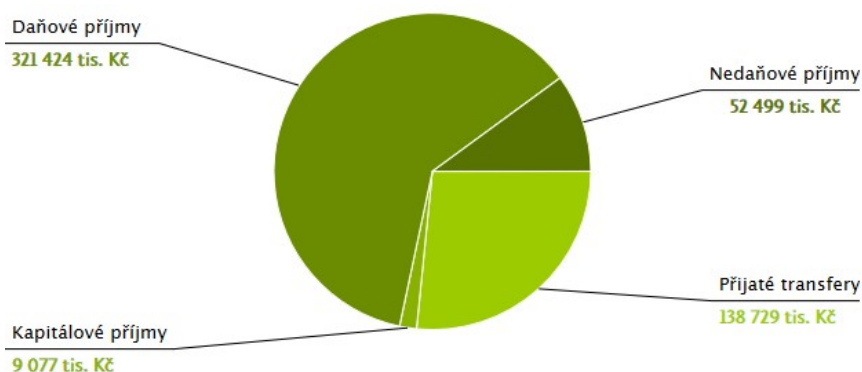
Tab. 1 Výnosy obce Hodonín v letech 2013 a 2014

Druh činnosti	2013		2014	
	Objem výnosů (v tis. Kč)	% podíl	Objem výnosů (v tis. Kč)	% podíl
Ekonomická činnost	65 105	13,23	62 425	12,22
Veřejná správa	426 832	86,77	448 469	87,78
Celkem	491 937	100,00	510 894	100,00

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2013, 2014).

V obou sledovaných letech obec eviduje podobné rozložení činností. K žádným významným změnám nedošlo, a tak se podíl ekonomické činnosti pohybuje kolem 12 % – 13 % na celkových výnosech obce.

Následující graf zobrazuje druhové členění rozpočtových příjmů obce za rok 2014. Jak je patrné, většinový podíl tvoří daňové příjmy (62 %), kam spadají příjmy z daní z příjmů právnických a fyzických osob, z majetkových daní, z daně z přidané hodnoty a ze sdílených daní a poplatků.



Obr. 3 Rozpočtové příjmy obce Hodonín v roce 2014
Zdroj: Monitor, 2015a

Přijaté transfery jsou druhou nejvýznamnější položkou příjmů rozpočtu obce (27 %), naopak kapitálové příjmy tvoří nejmenší podíl (2 %). Nedaňové příjmy tvoří především příjmy z vlastní činnosti obce, jako je prodej zboží a služeb, pronájem majetku apod.

Rozdělení výnosů z činnosti veřejné správy zobrazuje následující tabulka.

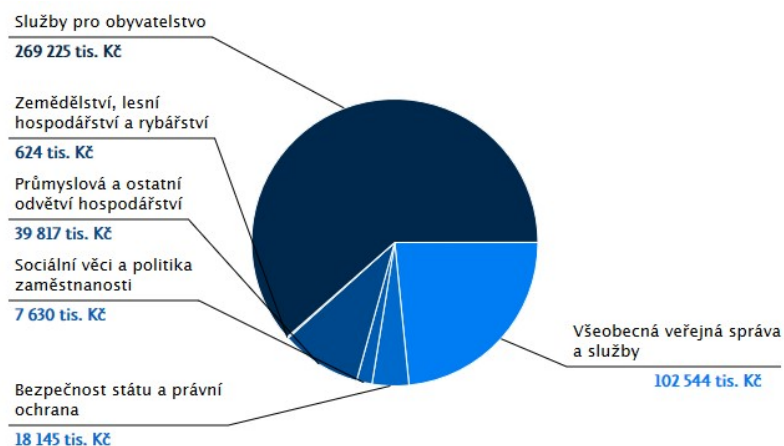
Tab. 2 Rozdělení výnosů z činnosti veřejné správy (2013, 2014)

Druh výnosů	Objem (v tis. Kč)	
	2013	2014
Výnosy vybr. místních vládních inst. z transferů	58 032	61 172
Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob	66 637	64 368
Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob	57 823	64 905
Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty	111 073	114 664
Výnosy ze sdílených majetkových daní	15 379	15 398
Výnosy ze sdílených daní a poplatků	33 501	36 495
Výnosy ze správních poplatků	12 198	13 463
Výnosy z místních poplatků	15 284	15 357
Ostatní výnosy veřejné správy	56 905	62 647
Celkem	426 832	448 469

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2013, 2014).

Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty představují nejvýznamnější zdroj příjmů obce vyplývající z výkonu činnosti veřejné správy. Výnosy z transferů z daní z příjmu fyzických a právnických osob jsou rozděleny téměř rovnoměrně. Nejmenší část výnosů obce z činnosti veřejné správy představují výnosy ze správních poplatků, z místních poplatků a ze sdílených majetkových daní. Mezi ostatní výnosy veřejné správy patří výnosy z pronájmu, ostatních služeb a jiné výnosy z vlastních výkonů. Největší podíl na výdajích obce tvoří služby pro obyvatelstvo (62 %), jak

zobrazuje graf níže. Částka v roce 2014 dosáhla 269 225 tis. Kč. Všeobecná veřejná správa a služby tvoří druhou nejvýznamnější výdajovou položku (23 %). Naopak nejméně prostředků z rozpočtu obce plyne do kategorií Sociální věci a politika zaměstnanosti (2 %) a Bezpečnost státu a právní ochrana (4%).



Obr. 4 Rozpočtové výdaje obce Hodonín v roce 2014
Zdroj: Monitor, 2015a

Následující graf zobrazuje vývoj rozpočtu obce Hodonín mezi lety 2010 až 2015 (i když data za rok 2015 ještě nejsou finální). Jak je z obrázku patrné, městu se ve sledovaných letech 2010 až 2014 dařilo hospodařit s kladným saldem rozpočtu. Nejvyššího přebytku dosáhla obec Hodonín v roce 2014, kdy tento činil 83 742 tis. Kč.



Obr. 5 Vývoj rozpočtu obce Hodonín mezi lety 2010 – 2015
Zdroj: Monitor, 2015a

Z dlouhodobého pohledu se doporučuje hospodařit s vyrovnaným rozpočtem, ať už se jedná o centrální (státní) rozpočet či rozpočty na lokálních (místních) úrov-

ních. Pokud je saldo rozpočtu negativní (schodek), nemusí to nutně znamenat, že obec hospodaří se svěřenými prostředky (i získanými vlastní činností) neefektivně. Pokud je schodek vysvětlen větší investiční akcí (např. investice do majetku obce), ze které je v budoucnu očekáván užitek, není záporné saldo rozpočtu samo o sobě považováno za problém.

4.1.1 Dopady uplatňování daně jako skupina

Jak již bylo zmíněno výše, obec Hodonín je registrována jako plátce DPH také s dalšími subjekty. Jelikož přijatá zdanitelná plnění tyto subjekty používají jak pro plnění zakládající nárok na odpočet, tak také pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet, v daňovém přiznání musí nárokovaný odpočet krátit.

V této části bude ukázáno, zda se obci vyplatí využívat krátkí koeficient za skupinu (budou sledovány roky 2013 a 2014). Dále pak budou porovnány krátkí koeficienty jednotlivých členů skupiny s krátkím koeficientem skupiny za rok 2014. Následující tabulka zobrazuje podklady získané z finančních podkladů obce Hodonín v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2013 důležité pro výpočet krátkího koeficientu.

Tab. 3 Obec Hodonín – podklady pro výpočet krátkího koeficientu (2013)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	328 361,24	276 077,63	489 770,69
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	36 890,00	59 032,00	96 257,00
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	58 184,74	57 780,76	108 085,23
Zkrácený nárok (ř. 52)	29 093,00	28 891,00	54 043,00

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	433 427,84	339 092,09	1 785 617,74
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	94 909,00	62 050,00	720 266,32
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	81 933,53	109 906,55	54 386,51
Zkrácený nárok (ř. 52)	40 967,00	54 954,00	27 194,00

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	1 300 565,79	201 684,29	600 836,25
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	41 999,00	122 533,00	324 965,13
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	75 350,27	29 868,01	151 048,54
Zkrácený nárok (ř. 52)	37 676,00	14 935,00	75 525,00

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	637 842,40	721 745,79	1 081 453,56
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	98 490,00	2 583 924,00	750 724,32
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	92 073,02	174 532,91	168 467,58
Zkrácený nárok (ř. 52)	48 037,00	87 267,00	84 234,00

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2013).

Jak je patrné z tabulky, v roce 2013 uplatňovala obec krátící koeficient 0,50. To znamená, že musela své nároky na odpočet krátit o polovinu. Na základě finančních podkladů byl vypočten krátící koeficient, který by vycházel samotné obci, ten by byl 0,63, jak ukazuje následující tabulka.

Tab. 4 Výpočet krátícího koeficientu v roce 2013 (město Hodonín)

Položka	Objem v Kč
Vypočtený koeficient	0,63
Možný nárok na odpočet	731 819,12
Odpočet uplatněný	582 816,00
Rozdíl	- 149 003,12

Zdroj: Práce autorky.

Z porovnání výše krátících koeficientů vyplývá, že obci se v roce 2013 příliš nevyplatilo uplatnit krácený odpočet vypočtený pro skupinu. Rozdíl vzniklý teoretickým uplatněním krátícího koeficientu vypočteného pro obec a skutečným krátícím koeficientem skupiny, by pro obec znamenal navýšení uplatněného odpočtu o cca 149 000 Kč.

V další části práce budou vyčísleny dopady uplatňování daně jako skupina nejen na město Hodonín, ale také na další subjekty s ním registrovanými ve skupině. Následující tabulka zobrazuje podklady získané z daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 k výpočtu krátícího koeficientu za samotnou obec. Podklady ostatních členů skupiny jsou pak uvedeny v příloze této práce.

Tab. 5 Obec Hodonín – podklady pro výpočet krátícího koeficientu (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	344 859,94	1 298 199,76	474 175,77
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	35 970,00	2 759 479,50	334 229,00
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	37 837,90	85 127,26	73 956,60
Zkrácený nárok (ř. 52)	20 055,00	45 118,00	39 197,00

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	404 040,25	311 912,84	561 039,78
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	83 194,00	132 194,00	754 101,32
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	65 640,54	78 823,71	49 682,22
Zkrácený nárok (ř. 52)	34 790,00	41 777,00	26 332,00

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	328 912,72	356 028,41	657 558,85
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	27 976,00	139 582,00	42 096,50
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	42 267,04	75 169,24	49 674,57
Zkrácený nárok (ř. 52)	22 402,00	39 840,00	26 328,00

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	437 653,59	1 270 967,75	995 054,92
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	79 532,00	70 710,00	757 631,32
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	157 909,73	79 150,45	154 574,06
Zkrácený nárok (ř. 52)	83 693,00	41 950,00	81 925,00

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014).

Z daňových přiznání bylo zjištěno, že obec uplatňovala v roce 2014 krátký koeficient ve výši 0,53. Objem osvobozených plnění se oproti předcházejícímu roku zvýšil o přibližně 220 000 Kč. Zdanitelných plnění přitom obec vykázala o více než 750 000 Kč méně.

Následující tabulka ukazuje výši krátkého koeficientu v případě, že by obec podávala přiznání k DPH samostatně. Zároveň je porovnán skutečně uplatněný odpočet daně s potenciálním nárokem za situace, kdy by město nebylo registrováno ve skupině jako plátce DPH. Tedy porovnání potenciálního odpočtu obce a skutečného uplatněného odpočtu obcí, je provedeno analogicky s rokem 2013.

Tab. 6 Výpočet krátkého koeficientu v roce 2014 (město Hodonín)

Položka	Objem v Kč
Vypočtený koeficient	0,59
Možný nárok na odpočet	560 389,86
Odpočet uplatněný	503 407,00
Rozdíl	- 56 982,86

Zdroj: Práce autorky.

Jak je z tabulky patrné, také v roce 2014 by pro město Hodonín bylo finančně výhodnější podávat daňové přiznání k DPH samostatně. Použití krátkého koeficientu skupiny pro město znamenalo ztrátu necelých 57 000 Kč.

Následující tabulka zobrazuje porovnání krátkých koeficientů u všech členů skupiny a následně jsou porovnány výsledky s celkovým uplatněným a potenciálním odpočtem skupiny.

Tab. 7 Krácené odpočty členů skupiny (2014)

Právnícká osoba	Potenciální nárok na odpočet	Odpočet uplatněný	Rozdíl	Vypočtený koeficient
Městská bytová správa	1 974 533	1 046 502	- 928 031	1,00
TESPRA	0	0	0	1,00
TEZA	72 481	548 783	476 302	0,07
Dům kultury Hodonín	39 493	55 082	15 589	0,38
Zoologická zahrada Hodonín	41 318	218 985	177 667	0,10
ZŠ Očovská	201 148	296 135	94 987	0,36
ZŠ Vančurova	299 916	454 160	154 244	0,35
Lázně Hodonín	1 026 993	4 535 884	3 508 891	0,12

Zdroj: Práce autorky.

Na první pohled je patrné, že na rozdíl od samotného města, se většině ostatních členů skupiny uplatňování skupinového krátkého koeficientu vyplatí, a to ve významném objemu. Významný podíl na výši poměrně vysokého krátkého koeficientu mají zejména Městská bytová správa a Tespra, které katapultují ostatní členy skupiny na vyšší hodnoty nárokovaných odpočtů daně. To platí zejména pro Tezu, Zoologickou zahradu a Lázně Hodonín, jejich poměrný přírůstek uplatněného odpočtu je nejvyšší. Naopak pro Městskou bytovou správu použití skupinového krátkého koeficientu představuje ztrátu odpočtu necelých 930 000 Kč.

V následující tabulce je vypočteno a porovnáno, jak by vypadal celkový odpočet daně v případě, že by členové podávali daňová přiznání samostatně, se situací, kdy byla přiznána daň za skupinu.

Tab. 8 Rozdíl v uplatněném odpočtu skupiny (2014)

Skupina	Objem v Kč
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	180 705 784,58
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	171 880 860,64
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	14 450 814,32
Zkrácený nárok (ř. 52)	8 586 969,00
Potenciální nárok na odpočet	7 514 423,45
Odpočet uplatněný	7 658 938,49
Rozdíl	144 515,04

Zdroj: Práce autorky.

Jak je patrné z výpočtů, výše potenciálního odpočtu a skutečně uplatněného odpočtu se příliš neliší. Potenciální odpočet je určen jako součet všech odpočtů členů skupiny při nepoužití skupinového koeficientu 0,53. To je následně porovnáno se skutečně uplatněným odpočtem v daňovém přiznání za jednotlivé zdaňovací období. Vypočtený rozdíl je však pozitivní, ukazuje, že skupina využívá výhod spojení se subjekty, jímž krácení odpočtu nevzniká. Z této skutečnosti pak profitují zejména Lázně Hodonín, Teza a Zoologická zahrada.

4.1.2 Dílčí závěr

Z propočtů finančních podkladů členů skupiny vyplývá, že rozhodnutí registrovat se jako skupina je ekonomicky výhodné, ale zejména pro skupinu jako celek. Město Hodonín a Městská bytová správa by naopak mohli hospodařit lépe, kdyby byli registrováni samostatně. Avšak díky jejich členství (a také Tespřy) je pro zbývající subjekty možné dosáhnout vyšších odpočtů daně. Lázně Hodonín jsou vyhledávané zejména pro léčebnou a rehabilitační péči a pro město i blízké okolí znamenají významného zaměstnavatele, proto jistá forma podpory v podobě rozhodnutí o zahrnutí Lázní Hodonín do skupiny plátců, z čehož lázním plyne menší daňové zatížení v podobě vyšších uplatněných odpočtů DPH, má jistě význam a pozitivní efekt.

Teza představuje významného poskytovatele sportovních služeb a významně se podílí na udržování sportovní tradice, která je pro město Hodonín velmi důležitá, a to ať v reprezentaci v oblasti ledního hokeje, florbalu, stolního tenisu, či výchově nových sportovců, či zajištění sportovního vyžití pro laickou veřejnost.

Ceny město Hodonín kvůli nabytí statutu plátce neměnilo. Přesto bylo při zkoumání ceníku cen členů skupiny zjištěno, že valná většina služeb a zboží má stanoveny ceny bez DPH a daň je připočítávána podle platné aktuální legislativy. Přestože nebyly provedeny dokladující výpočty, je možné z výše uvedeného před-

pokládat, že tato skutečnost činí plátce daně hospodářsky efektivní, a to v tom smyslu, že jako plátcí plní skutečně pouze funkci prostředníka a daň fakticky neplatí, ani nadměrným daňovým břemenem nezatěžují svoje rozpočty.

4.2 Obec Ratíškovice

Obec Ratíškovice je obcí II. typu, tedy obcí s pověřeným obecním úřadem. Obec eviduje 4 074 obyvatel. Je registrovaným plátcem DPH od 1. 10. 2009, zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí. Obec Ratíškovice se řadí mezi obce, které se muse-ly povinně registrovat v důsledku novely ZDPH, platné k 1. 1. 2009, kterou se mj. změnilo stanovení obratu pro účely registrace plátce k DPH. Náklady spojené s registrací obce Ratíškovice jako plátce DPH byly dle obce zanedbatelné. Po dílčím auditorském ověření účetní závěrky za první pololetí roku 2009, obec začala sledovat obrat, jehož stanovenou hranici pro registraci plátce DPH hned v září překročila. Po registraci obec vydala vnitřní směrnici, bylo zapotřebí aktualizovat smlouvy, rada obce schválila nový ceník ve vztahu k DPH. Dále bylo nutné upravit účetnictví.

Dle směrnice obce k DPH vydané k samostatné směrnici o účetnictví, si mohla obec uplatnit odpočet daně u obchodního majetku pořízeného od 1. 10. 2008 a využívaného při zdanitelných ekonomických činnostech. U obce Ratíškovice se jednalo o areál Baníku Ratíškovice.

Obec je povinna vést evidenci nejen uskutečněných zdanitelných plnění, ale i evidenci uskutečněných plnění osvobozených od daně a plnění uskutečněných, která nejsou předmětem daně.

Od 1. 10. 2009 účtuje obec o DPH v souladu s ČÚS 516, na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty a souvztažných účtech. Cílem je prokázat povinnost přiznat daň, nárok na odpočet daně z plnění přijatých, uskutečněná plnění osvobozená od daně a další povinnosti plátce DPH.

Jako uskutečněná zdanitelná plnění obec účtuje prodej výrobků, služeb a zboží v tuzemsku, samostatně jsou evidovaná ta uskutečněná zdanitelná plnění, která se ovšem nezahrnují do výpočtu krátkého koeficientu. Jsou jimi:

- práce pracovní čtyř obce (tj. služby traktorem, multikárou, vibrační deskou, montážní práce, pomocné zednické práce, práce s ručním nářadím, práce nakladačem a jiné),
- inzerce v kabelové televizi obce,
- hlášení místním rozhlasem,
- inzerce v obecních novinách Ratíškovický zvon,
- práce poskytnuté pracovníky obce (tj. kopírování, vyhledávání právních předpisů, prodej medailí, pohlednic, tisk dokumentů na tiskárnách a jiné),
- vývoz směsného komunálního odpadu pro podnikatelské subjekty,
- nájemné sportovního areálu a
- věcná břemena.

Všechna uskutečněná osvobozená plnění jsou taktéž evidovaná v účetnictví obce. Jedná se především o tyto činnosti:

- registrační poplatky místní knihovny,
- vstupné do muzea a na drezínu,
- nájemné obecních bytů,

- nájemné obecních pozemků a nebytových prostor.

Ve většině případů je pronajímáno neplátcům DPH. Od daně jsou osvobozena plnění v oblasti poskytování kulturních služeb obcí a také dodání zboží s nimi úzce související.

Mezi uskutečněná plnění, která nejsou předmětem daně, patří příjmy z výkonu veřejné správy. Jedná se především o tyto příjmy:

- správní poplatky,
- místní poplatky,
- náhrady za tříděný odpad,
- pokuty,
- příjmy z pohřebnictví (správa hřbitova je řízena hřbitovním řádem),
- odvody přebytků hospodaření příspěvkových organizací,
- příjmy z úroků a dividend,
- dary,
- příjmy z prodeje hmotného i nehmotného majetku a jiné příjmy.

Od 1. 4. 2013 je obec povinna také vést v evidenci pro účely DPH u přijatých zdaniitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, také daňové identifikační číslo dodavatele. Obec provádí ověřování spolehlivosti plátců DPH a také kontrolu zveřejněných bankovních účtů plátců DPH, při zápisu či úhradě faktury. K tomuto účelu si rozšířila funkčnost programu KDF (zakoupením licence od firmy Gordic s. r. o. Jihlava).

V době, kdy obec zřídila kabelovou televizi (která je v majetku obce), nebyla plátcem DPH. Kabelovou televizi obec pronajímá firmě Noel Hodonín k poskytování služeb občanům, a to nabídkou televizních programů, internetu a infokanálu obce Ratíškovice. Povolený podíl reklamy infokanálu Ratíškovice je maximálně 20 %, zbytek je tvořen obecními informacemi, kulturou, sportem a jině.

Hlavní dcerou obce (100 % podíl) je Baník Ratíškovice s. r. o., také plátcem DPH, jež provozuje sportovní areál, bazén a malou fotovoltanickou elektrárnu (30 kWh) na střeše stadionu. Má také pracovní četu.

Obec má zřízeny dvě příspěvkové organizace a dalších 18 neziskových organizací jiného typu. Příspěvkovými organizacemi je Základní škola Ratíškovice a Osvětová beseda²⁰.

4.2.1 Dopady uplatňování daně v roce 2014

Obec Ratíškovice v rámci své ekonomické činnosti pronajímá majetek, a to především byty občanům a nebytové prostory podnikatelům. Po dostavbě nového kulturního domu (očekáváno v červenci/srpnu 2016) se bude i tento pronajímat, pravděpodobně Osvětové besedě, proto se u tohoto pronájmu očekává uplatnění

²⁰ tvořena těmito soubory: Česko-francouzská společnost, CM Náklo, Ratíškovská Dolina, Robky ze Sečky, Dětský folklorní soubor, slovácký mužský pěvecký sbor, Veselá muzika, Maňáskové divadlo Beruška, Sbor pro občanské záležitosti, Klub důchodců a Ženušky.

plného odpočtu DPH. Mezi další příjmy spadající pod ekonomickou činnost obce Ratíškovice patří reklama a inzerce, příjmy z tříděného odpadu a ukládání odpadu pro podnikatele.

Následující tabulka zobrazuje rozdělení výnosů obce Ratíškovice v roce 2014. Výnosy jsou rozděleny na základě analýzy výkazu zisků a ztrát a dotazování účetní obce.

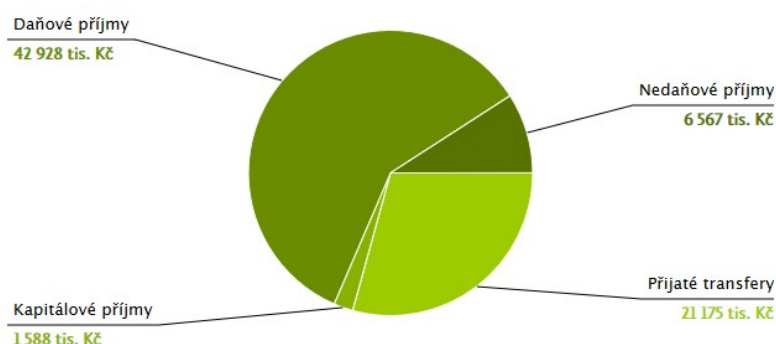
Tab. 9 Rozdělení výnosů obce Ratíškovice v roce 2014

Druh činnosti	Objem výnosů (Kč)	% podíl
Veřejná správa	50 682 393,00	92,27
Ekonomická činnost	4 248 832,00	7,73
Celkem	54 931 225,00	100,00

Zdroj: Finanční podklady obce Ratíškovice (2014).

Vypočtený podíl vypovídá o nepříliš rozvinuté ekonomické činnosti obce. Důvodem je především to, že většina ekonomické činnosti je prováděna dcerou obce Baníkem Ratíškovice s. r. o. Největší podíl na výnosech z ekonomické činnosti představují příjmy z pronájmu a příjmy z tříděného odpadu a ukládání odpadu pro podnikatele.

Následující graf zobrazuje druhové třídění příjmů rozpočtu obce Ratíškovice v roce 2014. Jak je z obrázku patrné, největší podíl tvoří daňové příjmy a také přijaté transfery, což také koresponduje s tabulkou níže, která zobrazuje rozdělení výnosů z činnosti veřejné správy. Nedaňové příjmy představují menší, přesto důležitý podíl na příjmech obce. Patří sem příjmy z vlastní činnosti (pronájem majetku, poskytování služeb, prodej zboží) a další.



Obr. 6 Rozpočtové příjmy obce Ratíškovice v roce 2014

Zdroj: Monitor, 2015b

Výnosy z veřejné správy představují 92 % z celkových výnosů a jsou dále rozčleněny v následující tabulce.

Tab. 10 Rozdělení výnosů z činnosti veřejné správy v roce 2014 a 2013

Druh výnosů	2014	2013
	Objem výnosů (Kč)	
Výnosy vybr. místních vládních inst. z transferů	5 955 311	5 616 350
Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob	9 863 003	9 196 619
Výnosy ze sdílené daně z příjmů práv. osob	10 445 060	8 506 440
Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty	18 256 098	17 410 164
Výnosy ze sdílených majetkových daní	1 516 237	1 585 367
Výnosy ze sdílených daní a poplatků	473 256	512 345
Výnosy ze správních poplatků	91 740	104 603
Výnosy z místních poplatků	2 350 772	2 312 330
Ostatní výnosy veřejné správy	1 730 916	654 159
Celkem	50 682 393	45 898 377

Zdroj: Finanční podklady obce Ratíškovice (2014).

Z tabulky výše je jasně patrné, že nejvyšší podíl tvoří výnosy ze sdílených daní, a to konkrétně z daně z přidané hodnoty. Od roku 2013 se navíc obci zvýšily daňové příjmy obce, z důvodu nového rozdělování daní. Správní poplatky tvoří nejmenší podíl na výnosech obce v obou sledovaných letech.

Jak již bylo zmíněno výše, obec je čtvrtletním plátcem DPH. V další části práce jsou na základě daňových priznání za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 popsány okolnosti zakládající daňovou povinnost obce.

Tab. 11 Daňová povinnost za 1. čtvrtletí 2014

Přijatá zdanitelná plnění	Základ daně	Nárok na odpočet v plné výši	Krácený odpočet
se základní sazbou daně	27 322	5 737	
se sníženou sazbou daně	0	0	
Přenesená daňová povinnost			
se základní sazbou daně	0	0	
se sníženou sazbou daně	0	0	
<i>Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet</i>			381 954
Koeficient dle § 76 odst. 3			
Odpočet daně	5 737		
Poskytnutá zdanitelná plnění	Základ daně		Daň na výstupu
se základní sazbou daně	83 567		17 551

se sníženou sazbou daně	0	0
Přenesená daňová povinnost		
se základní sazbou daně	29 088	6 108
se sníženou sazbou daně	0	0
Daň na výstupu	23 659	
Daňová povinnost	17 922	

Zdroj: Finanční podklady obce Ratíškovice (2014).

V prvním čtvrtletí roku 2014 byla obec povinná přiznat a zaplatit daň ve výši 17 922 Kč. V tomto období byla daň uplatňována u dodání zboží a poskytnutí služby (s místem plnění v tuzemsku), jednalo se o běžné činnosti jako kopírování, tisk, inzerce, prodej upomínkových předmětů (medailí, map, loveckých nožů, kalendářů), prodej obrubníků, poplatky za suť, práce multikárou a nakladačem, hlášení místním rozhlasem.

V režimu přenesené daňové povinnosti (dle § 92a ZDPH) obec eviduje opravy a kontroly kotlů v bytových domech, opravy žaluzií, opravy v Domě pokojného stáří, vodoinstalační práce v pronajímaných bytech, elektromontážní práce na kabelové televizi.

Plnění osvobozená bez nároku na odpočet tvořily předpisy pohledávek nájemného nebytových prostor, registrační knihovni poplatky za měsíc leden, prodej obecních novin Zvon, předpis nájemného bytů.

Nárok na odpočet byl uplatněn u činnosti vývozu odpadu pro podnikatele, sběru a přepravy odpadu od společnosti Ekor pro podnikatele, revize elektroinstalace pro kabelovou televizi a u nákupu monitorovacího zařízení pro bazén v areálu Baník Ratíškovice s. r. o.

Tab. 12 Daňová povinnost za 2. čtvrtletí 2014

Přijatá zdanitelná plnění	Základ daně	Nárok na odpočet v plné výši	Krácený odpočet
se základní sazbou daně	72 619	15 244	
se sníženou sazbou daně	0	0	
Přenesená daňová povinnost			
se základní sazbou daně	392 406	82 405	
se sníženou sazbou daně	0	0	
<i>Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet</i>			<i>556 413</i>
Koeficient dle § 76 odst. 3			
Odpočet daně	97 649		

Poskytnutá zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
se základní sazbou daně	487 112	102 306
se sníženou sazbou daně	0	
Přenesená daňová povinnost		
se základní sazbou daně	454 134	95 368
se sníženou sazbou daně	0	0
Daň na výstupu	197 674	

Daňová povinnost	100 025
-------------------------	----------------

Zdroj: Finanční podklady obce Ratíškovice (2014).

Ve druhém čtvrtletí vyšla obci Ratíškovice vypočtená daňová povinnost ještě vyšší, a to 100 025 Kč. V tomto období tvořil největší fakturační položku pronájem kabelové televizi firmě Noel Hodonín. Stejně jako v předchozím období byly zdanitelnými plněními dále kopírovací služby, tisk, inzerce, hlášení, prodej zboží, materiálu, práce nakladačem, prodej dříví, odběr hlíny, uložení odpadu na sběrný dvůr.

V režimu přenesení daňové povinnosti obec vykázala výnosy z vodoinstalací, práce v bytových domech, zemní práce v areálu mateřské školy. Nejvyšší položku představovala stavba protihlukové zdi pro areál Baník Ratíškovice.

Z přijatých zdanitelných plnění s uplatněným odpočtem se jednalo zejména o svoz komunálního odpadu, vývoz popelnic a jiného komunálního odpadu pro podnikatele, nákup turistických známek, elektroinstalační práce na kabelové televizi a nákup záložního zdroje na kabelovou televizi.

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet byla typově obdobná jako v předchozím čtvrtletí, ovšem ve druhém čtvrtletí bylo dosaženo většího objemu. Jednalo se o předepsání nájemného bytů na měsíce duben, květen a červen 2014, prodej obecních novin, vstupné do muzea, předpis nájemného obecních pozemků a nebytových prostor.

Tab. 13 Daňová povinnost za 3. čtvrtletí 2014

Přijatá zdanitelná plnění	Základ daně	Nárok na odpočet v plné výši	Krácený odpočet
se základní sazbou daně	323 585	67 953	
se sníženou sazbou daně	0	0	
Přenesená daňová povinnost			
se základní sazbou daně	104 205	21 883	
se sníženou sazbou daně	0	0	
<i>Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet</i>			<i>564 594</i>
Koeficient dle § 76 odst. 3			

Odpočet daně	89 836	
Poskytnutá zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
se základní sazbou daně	230 714	48 455
se sníženou sazbou daně	0	0
Přenesená daňová povinnost		
se základní sazbou daně	917 705	192 718
se sníženou sazbou daně	0	0
Daň na výstupu	241 173	

Daňová povinnost	151 337
-------------------------	----------------

Zdroj: Finanční podklady obce Ratíškovice (2014).

Daňová povinnost za třetí čtvrtletí 2014 byla 151 337 Kč, tedy nejvyšší ve sledovaném roce. Za toto období bylo rovněž podáno dodatečné daňové přiznání k DPH kvůli chybějícím položkám v režimu přenesení daňové povinnosti v řádném daňovém přiznání za třetí čtvrtletí 2014. Jednalo se o výkony spojené s výstavbou vodovodu.

Jako poskytnutá zdanitelná plnění jsou evidovány prodej použité dlažby, prodej obrubníků, práce nakladačem, inzerce, kopírování, reklama v kabelové televizi, hlášení, prodej pohlednic, map, turistických známek, práce čtyři při položení chodníku, práce bagrem.

Odpočet byl nárokován u činností spojených s projektem výstavby kulturního domu, reklamy a nákupu turistických známek.

Plnění osvobozená bez nároku na odpočet jsou tvořena výnosy z prodeje vstupného do muzea a jízdného do drezíny, prodej obecních novin, předpisy nájemného za obecní byty, předpisy nájemného nebytových prostor a obecních pozemků.

Tab. 14 Daňová povinnost za 4. čtvrtletí 2014

Přijatá zdanitelná plnění	Základ daně	Nárok na odpočet v plné výši	Krácený odpočet
se základní sazbou daně	353 245	74 181	
se sníženou sazbou daně	0	0	
Přenesená daňová povinnost			
se základní sazbou daně	9 363	1 966	
se sníženou sazbou daně	0	0	
<i>Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet</i>			394 839
Koeficient dle § 76 odst. 3	45%		
Odpočet daně	76 147		

Poskytnutá zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu
se základní sazbou daně	780 902	164 002
se sníženou sazbou daně	0	0
Přenesená daňová povinnost		
se základní sazbou daně	81 266	17 066
se sníženou sazbou daně	0	0
Daň na výstupu	181 068	

Daňová povinnost	104 921
-------------------------	----------------

Zdroj: Finanční podklady obce Ratíškovice (2014).

V posledním čtvrtletí roku 2014 byla daňová povinnost obce Ratíškovice obdobná jako ve druhém kvartále sledovaného roku. Také v tomto období byly poskytnutými zdanitelnými plněními inzerce v kabelové televizi, tisk a kopírovací služby, prodej pohlednic, kalendářů, turistických známek, a jiných upomínkových předmětů obce, práce nakladačem, hlášení, prodej cementu, šterku, práce bagrem, prodej skleniček.

V tomto období obec pořizovala majetek ze Slovenska, jednalo se o nákup speciálních dřevěných stolů a lavic do školy, a skleniček na víno.

V režimu přenesení daňové povinnosti obec vykázala tyto činnosti - elektro-montážní práce na kabelové televizi, rekonstrukce datových rozvodů, vodoinstalační práce v bytových jednotkách, opravy bytů.

Z přijatých zdanitelných plnění byl nárokován odpočet u vývozu popelnic a sběr komunálního odpadu, vývoz komunálního odpadu pro podnikatele a u činností spojených s projektem výstavby kulturního domu.

Plnění osvobozená bez nároku na odpočet jsou evidovaná v obdobném rozsahu a objemu jako v prvním kvartále roku 2014. Jednalo se zejména o předpisy nájemného, prodej místních novin a vstupné do muzea a drezíny.

Určení dopadů cen a uplatňování DPH na rozpočet obce

Jak vyplynulo z předchozích tabulek zobrazující výpočet daňové povinnosti v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2014, obec si celkem v plné výši nárokovala 163 122 Kč. Poměrný ani krácený odpočet ve sledovaném roce nevyužívala. Ve všech obdobích však byla povinna daň odvádět státu (roční úhrn činí 374 205 Kč).

Tyto skutečnosti samy o sobě nezodpovídají otázku, jaký dopad má pro obec uplatňování DPH. Proto se další kroky analýzy zabývají cenovou politikou obce, včetně rozdělení daňového břemene a následné kalkulace finančního dopadu uplatňování daně z přidané hodnoty na finanční toky obce Ratíškovice.

V následující tabulce jsou zobrazeny nároky na odpočet a jejich rozdělení podle typu činností.

Tab. 15 Uplatněné nároky na odpočet za rok 2014

Přijaté zdanitelné plnění	Základ daně	Uplatněný nárok na odpočet
Kabelová televize	18 108	3 803
Prodej upomínkových předmětů	25 022	5 255
Vývoz odpadu pro právnické osoby	137 734	28 924
Baník Ratíškovice	3 306	694
Reklama	5 600	1 176
KD projekt	587 000	123 270
Celkem	776 771	163 122

Zdroj: Práce autorky.

Obec si v roce 2014 celkem nárokovala v plné výši 163 122 Kč, přičemž největší podíl odpočtu je evidován v souvislosti s budováním kulturního domu. Další významnou položkou jsou uplatněné nároky z přijatých zdanitelných plnění vztahující se k vývozu odpadu pro právnické osoby.

Tab. 16 Daň na výstupu dle jednotlivých činností (v Kč, 2014)

Poskytnutá zdanitelná plnění	Základ daně	Daň na výstupu	Neplátce
Pracovní četa	31 407	6 598	38 005
Kabelová televize	540 562	113 518	540 562
Hlášení místním rozhlasem	21 005	4 412	25 418
Inzerce v místních novinách	18 106	3 802	18 106
Kopírování, tisk, prodej upomínkových předmětů	21 834	4 585	21 834
Vývoz odpadu pro právn. os.	329 481	69 191	329 481
Nájem sportovního areálu Baník Ratíškovice s.r.o.	125 132	26 286	151 418
Věcné břemeno	158 641	33 325	191 966
Pronájem velkopl. stanu a pódia	4 958	1 041	4 958
Reklama v obci	1 313	276	1 313
Pronájem za umístění vysílače Telefonica na budově obce	50 700	10 647	50 700
Nájem bankomatu	8 767	1 841	8 767
Ostatní činnost	1 289	271	1 289
Celkem	1 313 195	275 794	1 383 817

Zdroj: Práce autorky.

Tabulka zobrazuje jednotlivé výkony obce a odvedenou daň z těchto činností. Není zde zahrnuta daň na výstupu přiznaná u majetku pořízeného z jiného členského státu EU, stejně jako daň na výstupu uplatněná v režimu přenesení daňové působnosti.

U reklamní činnosti, věcných břemen, nájemného sportovního areálu Baník Ratíškovice, s. r. o., údržby hrací plochy se sekacím zařízením (spadá pod pracovní četu) a skenování pro veřejnost (spadá do kategorie Kopírování, tisk, prodej upomínkových předmětů) má obec stanovenou cenu a DPH připočítává. U ostatních výkonů je cena včetně DPH a daň je dopočítána metodou shora. U všech těchto činností je použita základní sazba daně z přidané hodnoty, a to 21 %.

Oproti činnostem uvedeným ve vyhlášce obce Ratíškovice, obec také zdaňuje nájem bankomatu, pronájem plochy na umístění vysílače Telefonica na budově vlastněné obcí. Dále pak jednorázové prodeje textilu, či prodej štítků pro psy, což obec nepovažuje za výkon veřejné správy a tyto příjmy zdaňuje; tyto činnosti spadají pod ostatní výkony obce.

V následující tabulce jsou zobrazeny dva simulační příklady, v závislosti na tom, jakou by obec mohla zvolit cenovou politiku při uplatňování DPH. Varianta A počítá s tím, že ceny jsou totožné, jako by byly v případě neplátce daně a samotná daň je počítána koeficientem 0,1736 metodou shora. Základ daně je pak dopočítán jako rozdíl mezi cenou s daní a DPH. U činností nájmu sportovního areálu Baník Ratíškovice, věcných břemen a reklamy je ve sloupci Základ daně uvedena cena vč. DPH, jak odpovídá současnosti a skutečnosti.

Varianta B naopak počítá s navýšením cen o DPH na výstupu, oproti situaci neplátce. Tedy také u činností, u nichž je v původních datech obce počítána daň koeficientem, je v této situaci uvažováno, že obec ceny o DPH navýší. Všechny výpočty v obou variantách kalkulují se zaokrouhlením na celé Kč matematicky.

Tab. 17 Ceny a uplatňování DPH (v Kč, 2014)

Poskytnutá zdanitelná plnění	Varianta A		Varianta B	
	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu
Pracovní četa	31 407	6 598	31 407	6 595
Kabelová televize	446 721	93 842	540 562	113 518
Hlášení místním rozhlasem	21 005	4 412	21 005	4 411
Inzerce v místních novinách	14 962	3 143	18 106	3 802
Kopírování, tisk, prodej upomínkových předmětů	18 044	3 790	21 834	4 585
Vývoz odpadu pro právnické osoby	272 283	57 198	329 481	69 191
Nájem sportovního areálu Baník Ratíškovice s.r.o.	151 418	26 286	151 418	31 798
Věcné břemeno	191 966	33 325	191 966	40 313

Pronájem velkoplošného stanu a pódia	4 097	861	4 958	1 041
Reklama v obci	1 313	228	1 313	276
Pronájem za umístění vysílače Telefonica na budově obce	41 898	8 802	50 700	10 647
Nájem bankomatu	7 245	1 522	8 767	1 841
Ostatní činnost	1 065	224	1 289	271
Celkem	1 203 426	240 231	1 372 806	288 289

Zdroj: Práce autorky.

Jak je z výsledků výpočtů v tabulce výše zřejmé, výsledné odvody DPH se logicky liší. Způsob výpočtu daně na výstupu v případě varianty A počítá s tím, že nedojde k navýšení cen o DPH a daň není přenesená na příjemce zdanitelného plnění. Varianta B počítá s navýšením cen o výstupní DPH, daň je přenesena na spotřebitele.

Dopady na cash flow obce těchto variant je možné znázornit následující tabulkou, která bere v úvahu předchozí výpočty, včetně rozdělení nároků na odpočet v roce 2014.

Tab. 18 Kalkulace dopadů uplatňování DPH na rozpočet obce Ratíškovice (2014)

Rok 2014	Varianta A	Varianta B	Neplátce	Skutečnost
Poskytnuté zdanitelné plnění	1 203 426	1 372 806	1 383 817	1 304 058
Daň na výstupu	240 231	288 289	0	273 885
Celkem včetně DPH	1 443 656	1 661 096	1 383 817	1 577 943
Přijatá zdanitelná plnění	939 893	939 893	939 893	939 893
Uplatněný nárok na odpočet	163 122	163 122	0	163 115
Daňová povinnost	77 109	125 167	0	110 770
Dodatečný příjem z uplatňování DPH	59 839	277 279	0	194 126
Dopad registrace na finanční toky	- 17 269	152 111	0	83 356

Zdroj: Práce autorky.

Z výsledků výpočtů dopadů různého způsobu uplatňování DPH na rozpočet obce Ratíškovice v roce 2014 vyplývá následující. Varianta A by byla pro obec nevýhodnou. Obci by se jednoznačně nevyplatilo nést celé daňové břemeno z DPH. Varianta B se jeví jako nejvíce výhodnou, přenášení úplného daňového zatížení na příjemce zdanitelného plnění navýšením cen o výstupní DPH má pozitivní efekt. Také výsledek dle skutečných dat je pro obec Ratíškovice pozitivní. Výpočet sice abstrahuje

od výstupní daně přiznané u nákupu dlouhodobého majetku z jiného členského státu, zahrnutí tohoto by však bylo pro zhodnocení cenové politiky obce nepodstatné.

4.2.2 Dílčí závěr

Přestože obec neeviduje významné navýšení nákladů v souvislosti s registrací obce jako plátce DPH, zatížení administrativní bylo značné. Bylo nutné upravit účetnictví ve významném rozsahu, včetně adaptace účetního programu. Také rozhodnutím zastupitelstva schválila nový ceník reflektující aktuální právní úpravu ZDPH a aktualizovala smlouvy u pronájmů a dalších činností. Nelze opomenout také vyšší pracovní zatížení účetní obce, včetně investování do jejího vzdělávání v oblasti DPH účastí na odborných školeních, a to jak před registrací, tak také po ní.

V oblasti uplatňování DPH obec stanoví většinu svých cen včetně daně, což jí neumožňuje v případě změny daňové sazby na tuto změnu jednoduše reagovat automatickým zvýšením cen. Z jedenácti položek spadajících pod činnosti pracovní čety, je pouze cena jednoho úkonu stanovena jako základ daně + aktuální DPH, a to je v případě údržby hrací plochy sekacím zařízením. U dalších činností je takto určena daň např. u skenování, nájemného sportovního areálu Baník Ratíškovice, s. r. o., věcných břemen a reklamy v obci (např. na sloupech). Přesto však obec ceny aktualizuje tak, aby nedocházelo k neefektivnímu hospodaření se svěřenými i vlastními finančními prostředky. Jak také vyplývá z finančních záznamů obce, za posledních pět let vždy hospodařila s přebytkem rozpočtu.

Obec takto stanovenými cenami spíše přenáší daňové zatížení na podnikatelské subjekty, plátce, než na běžné občany využívající služeb obce. Přestože však jsou v současné době ceny stanoveny včetně daně, při přechodu z neplátce na plátce daně obec ceny adekvátně změnila tak, aby nedošlo k nadměrnému zatížení obecního rozpočtu.

Obec také zaznamenává časté uplatňování režimu přenesené daňové povinnosti, což pro ni znamená vyšší administrativní zatížení ve smyslu důkladné evidence těchto plnění a jejich správné rozlišení.

4.3 Obec Vrbice

Obec Vrbice je obcí se základním rozsahem výkonu státní správy, tedy obcí I. typu. Má zřízeny dvě příspěvkové organizace, a to základní a mateřskou školu. V roce 2014 získala ocenění Vesnice roku. V této vinařské obci žije 192 obyvatel.

Obec není plátcem DPH, v současné době buduje čističku odpadních vod a od příštího roku začne vybírat stočné. V souvislosti s tím očekává významné zvýšení obratu a následně vysokou pravděpodobnost povinné registrace k DPH jako plátce.

Obec Vrbice sleduje již po delší dobu obrat pro případ povinné registrace. Již v dubnu 2012 vyšel obci obrat dvakrát po sobě vyšší než 700 tisíc Kč. Do obratu nepočítají výnosy z odpadového hospodářství, nemají dán poplatek, ale mají zaveden systém na smlouvy. Od občanů je vybírána na začátku období částka za zařazení do systému (jedná se o nálepku na popelnici technických služeb na daný rok (200 Kč)), záloha na daný rok (500 Kč), a po skončení období je vyúčtována konečná částka dle počtu vyvezených popelnic. Obec vždy doplácí, částka příjmů vybraných od občanů je menší než náklady na svoz odpadu. Svoz komunálního odpadu (domácností, ne podnikatelů) je činností veřejné správy, není předmětem DPH a nevstupuje do obratu k registraci plátce DPH, ať už je vybírána částka z jakýchkoliv tří systémů, které zákon o odpadech umožňuje.

V roce 2014 evidují příjmy za pronájem pozemků, které jsou užívány jako sady, dále za pronájem bytových prostor v budově vlastněné obecním úřadem, za pronájem restaurace v budově, kterou vlastní také obecní úřad a za pronájem části vodovodu VHS. Za rok 2014 se do obratu k registraci tyto nájmy nepočítají, od 1. 1. 2015 se již však opět začali započítávat do obratu k registraci.

Dále nejsou do obratu započítávány poplatky za aerobic (jako služby související se sportem § 61 ZDPH), platba EKO-KOM (systém sběru a recyklace obalového odpadu), která se považuje za výkon veřejné správy, prodej pozemků (orné půdy, které jsou v územním plánu určeny k zástavbě, k hranicím pozemků jsou vedeny sítě), prodej plynovodu k novým rodinným domům, prodej železa z obecního sběrného dvora (považuje se za prodej majetku z výkonu veřejné správy), a úroky z běžného účtu (nejedná se o aktivní finanční činnost obce).

Naopak příjmy z krátkodobého pronájmu se do obratu započítávají v letech 2014 i 2015, příjmy z dlouhodobého pronájmu se započítávají do obratu pro registraci plátce od roku 2015. Pronájmy představují největší podíl na výnosech obce z ekonomické činnosti.

4.3.1 Dopady v případě registrace obce k DPH jako plátce

Z analýzy finančních podkladů obce vyplývá následující rozložení výnosů v letech 2013 a 2014, jak je zobrazeno v následující tabulce.

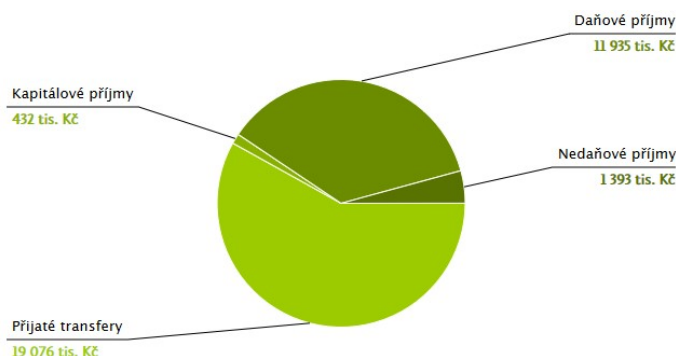
Tab. 20 Výnosy obce Vrbice v letech 2013 a 2014

Druh činnosti	2013		2014	
	Objem výnosů (Kč)	% podíl	Objem výnosů (Kč)	% podíl
Ekonomická činnost	226 307,17	1,70	433 258,80	2,70
Veřejná správa	13 070 743,50	98,30	15 589 505,08	97,30
Celkem	13 297 050,67	100,00	16 022 763,88	100,00

Zdroj: Finanční podklady obce Vrbice (2013, 2014).

Je evidentní, že příjmy z ekonomické činnosti představují minoritní část příjmů obce ve sledovaných letech. Přesto je z tabulky patrné, že objem ekonomické činnosti narůstá a dle očekávání obce dále narůstat bude. Vypočtený podíl ekonomické činnosti 1,70 % (2013) a 2,70 % (2014) je možné použít i jako poměrový koeficient podle § 75 ZDPH, jak bylo dříve popsáno, pro účely výpočtu částečného nároku na odpočet při souběhu činností výkonu veřejné správy a ekonomické činnosti. S těmito vypočtenými koeficienty je také dále počítáno v následujících částech práce.

Rozložení příjmů obce dle druhového třídění ilustruje také následující graf (období roku 2014).



Obr. 7 Rozpočtové příjmy obce Vrbice v roce 2014

Zdroj: Monitor, 2015c

Jak je na první pohled jasně viditelné, největší podíl příjmů tvoří přijaté transfery a příjmy z daní. Přijaté transfery představují dle Vyhlášky ministerstva financí o rozpočtové skladbě neinvestiční přijaté transfery od veřejných rozpočtů ústřední úrovně (ze státního rozpočtu, státních fondů, ze zvláštních fondů ústřední úrovně, z fondů sociálního a zdravotního pojištění), neinvestiční přijaté transfery od veřejných rozpočtů územní úrovně (např. od krajů), převody z vlastních fondů, a také investiční přijaté transfery z ústředního nebo územního rozpočtu.

Nedaňové a kapitálové příjmy tvoří značně méně významnou část příjmů z pohledu jejich podílu na celkových příjmech. Mezi nedaňové příjmy patří příjmy z vlastní činnosti, jakožto příjmy z poskytování služeb, z prodeje zboží, příjmy z pronájmu majetku, výnosy z finančního majetku, tedy některé příjmy klasifiko-

vané do ekonomické činnosti obce. Kapitálové příjmy zahrnují příjmy z prodeje pozemků a jiných nemovitostí, ostatní kapitálové příjmy, jako přijaté dary/příspěvky na pořízení dlouhodobého majetku.

Následující tabulka zobrazuje rozdělení příjmů z výkonu činnosti veřejné správy (za rok 2013 a 2014).

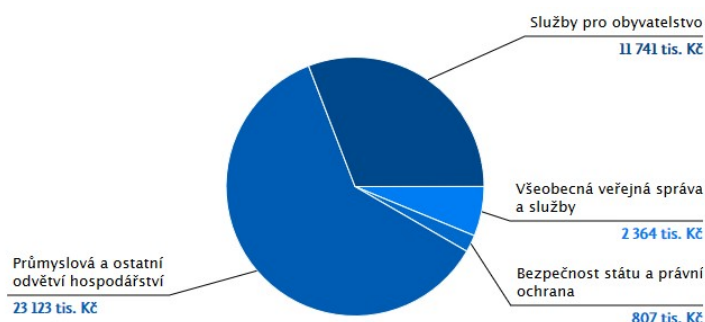
Tab. 21 Rozdělení výnosů z činnosti veřejné správy

Druh výnosů	2013	2014
	Objem výnosů (Kč)	
Výnosy vybr. místních vládních inst. z transferů	1 281 005,29	2 754 500,51
Výnosy ze sdílené daně z příjmů fyzických osob	2 380 706,15	2 564 553,21
Výnosy ze sdílené daně z příjmů právnických osob	2 371 386,07	2 645 812,82
Výnosy ze sdílené daně z přidané hodnoty	4 623 085,45	4 818 057,00
Výnosy ze sdílených majetkových daní	1 130 403,02	1 148 062,86
Výnosy ze sdílených daní a poplatků	262 294,92	246 400,13
Výnosy ze správních poplatků	17 980,00	27 050,00
Výnosy z místních poplatků	553 857,50	603 998,00
Ostatní výnosy veřejné správy	450 025,10	781 070,55
Celkem	13 070 743,50	15 589 505,08

Zdroj: Finanční podklady obce Vrbice (2013, 2014).

Struktura výnosů z činnosti veřejné správy se mezi lety 2013 a 2014 nijak výrazně neměnila. Je však patrný celkový přírůstek objemu příjmů ve výši cca 2,5 mil. Kč.

Skladba výdajů obce dle jejich druhu v roce 2014 je ilustrována následujícím grafem.



Obr. 8 Rozpočtové výdaje obce Vrbice v roce 2014

Zdroj: Monitor, 2015c

Vedle výdajů v kategorii Průmyslová a ostatní odvětví hospodářství, představují služby pro obyvatele největší a nejdůležitější položku, což je pro obce tohoto typu

typické. Nákup energie, vody a paliv jsou významným výdajem obce, spadající do kategorie Průmyslová a ostatní odvětví hospodářství.

Naopak výdaje na bezpečnost státu a právní ochranu znamenají pro obec téměř zanedbatelnou položku. Výdaje na služby všeobecné veřejné správy zahrnují především mzdy zaměstnanců úřadu.

V dalších krocích analýzy budou jednotlivé druhy výnosů a nákladů popsány podrobněji. Bližší rozdělení výnosů je důležité jak při určování obrátu pro účely registrace plátce DPH, tak při následném výpočtu základu daně, pokud se již jedná o plátce DPH. Je tedy nezbytné se věnovat struktuře výnosů z ekonomické činnosti hlouběji. Rozdělení výnosů z ekonomické činnosti zobrazuje následující tabulka.

Tab. 22 Rozdělení výnosů ekonomické činnosti

Druh výnosu	Objem		Součást obrátu	
	2013	2014	2013	2014
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	0,00	112 840,00	ANO	ANO
Výnosy z prodeje služeb				
odvoz sutí	63 268,00	53 861,00	ANO	ANO
kurzovné	0,00	45 190,00	ANO	ANO
knihovní poplatky	4 829,00	5 994,00	NE	NE
ostatní služby	41 170,00	42 346,00	ANO	ANO
Pronájmy				
kulturní dům	33 952,00	20 504,00	ANO	ANO
sólo	14 315,00	17 500,00	ANO	ANO
movité věci	50,00	200,00	ANO	ANO
dlouhodobý pronájem pozemků	133 626,00	151 373,00	ANO	NE
dlouhodobý pronájem nebytových prostor	101 720,00	101 720,00	ANO	NE
dlouhodobý pronájem hrobových míst	7 600,00	0,00	ANO	NE
Jiné výnosy z vlastních výkonů	138,00	2 038,00	ANO	ANO
Prodej železa, plastů a papíru	72 013,25	120 278,80	ANO	ANO
Ostatní činnost	186,23	18 519,00	ANO	ANO

Zdroj: Finanční podklady obce Vrbice (2013, 2014).

První položkou jsou výnosy z prodeje vlastních výrobků. Obec Vrbice v roce 2014 začala prodávat knihy o Vrbici. Mezi služby poskytované obcí v rámci ekonomické činnosti patří odvoz sutí, jež tvoří nejvýznamnější položku v této kategorii. Dále pak knihovní poplatky a kurzovné (např. keramický kroužek, počítačový kurz),

tuto činnost zahájila obec Vrbice také až v roce 2014. Mezi ostatní služby spadá např. reklama ve zpravodaji, sečení trávy, či kopírovací služby.

Pronájem kulturního domu, sóla a movitých věcí je považován za krátkodobý pronájem, jak vyplývá z finančních podkladů obce.

Prodej železa, plastů a papíru představuje většinu výnosů z prodeje materiálu. Zbytek tvoří odměny za odevzdání elektrospotřebičů (Elektrowin, Asekl), prodej vyřazených knih z knihovny, nebo prodej recyklátu občanům, jakožto činnosti veřejné správy.

Nejvýznamnější položku představují pronájmy, a to zejména pronájem pozemků a nebytových prostor. Byty tato obec nepronajímá. U dlouhodobého pronájmu zemědělských pozemků a nebytových prostor plátcům DPH by se obec (v případě, že se stane plátcem DPH) mohla rozhodnout, zda v souladu s ustanovením § 56a odst. 3, uplatní daň. S tím by byla dále spojena možnost uplatnění nároku odpočtu daně u přijatých plnění vztahujících se k uvedeným pronájmům. Vyčíslení přijatých zdanitelných plnění vztahující se k ekonomické činnosti je nutné pro další postup určení dopadu registrace plátce DPH.

Do ostatních činností spadají odměny za výběr z bankomatu, v r. 2014 obec navíc obdržela 17 tis. Kč jako odměnu za třídění odpadů od ASEKO.

Z tabulky je rovněž jasné, že obec ve sledovaných letech obrat pro registraci plátce k dani z přidané hodnoty nepřekročila, nevztahovala se tedy na ni povinnost povinné registraci plátce k DPH.

V dalším kroku analýzy jsou přiřazeny náklady k jednotlivým činnostem obce a vyčíslen potenciální nárok na odpočet v letech 2013 a 2014. U všech činností kromě prodeje knih bylo počítáno se základní sazbou daně 21 %, daň byla spočtena koeficientem (metodou shora). Nárok na odpočet u činnosti prodeje knih byl počítán stejnou metodou, ale s první sníženou sazbou daně ve výši 15 %.

Tento krok názorně zobrazuje následující tabulka, ze které je možné vyčíst nejvyšší potenciální nárok na odpočet, a to za využití předpokladu, že by bylo možné uplatnit plný nárok na odpočet v obou letech.

Tab. 23 Rozdělení nákladů pro ekonomickou činnost

Přijatá zdanitelná plnění	Cena vč. DPH (objem plnění)		Plný potenciální nárok na odpočet	
	2013	2014	2013	2014
Pronájem pozemků a nebytových prostor				
spotřeba energie	52 393,56	59 059,30	9 095,52	10 252,69
Kulturní dům, sólo				
spotřeba materiálu	56 759,30	523 228,20	9 853,41	90 832,42
spotřeba energie	306 588,93	241 446,30	53 223,84	41 915,08
opravy a udržování	980,00	171 130,00	170,13	29 708,17
ostatní služby	11 918,00	0,00	2 068,96	0,00
Prodej knih				
spotřeba materiálu	0,00	223 800,00	0,00	29 183,52
ostatní služby	0,00	24 250,00	0,00	4 209,80
Prodej železa, plastů a papíru				
spotřeba materiálu	4 210,04	15 533,98	730,86	2 696,70
spotřeba energie	3 272,79	4 048,80	568,16	702,87
opravy a udržování	1 261,69	4 535,45	164,52	591,42
Odvoz sutí				
spotřeba materiálu	3 698,78	6 956,14	642,11	1 207,59
spotřeba energie	2 875,35	1 813,06	499,16	314,75
opravy a udržování	1 108,47	2 030,98	144,54	264,84
Kurzovné				
spotřeba materiálu	14 028,00	20 903,00	2 435,26	3 628,76
spotřeba energie	833,00	29 989,23	144,61	5 206,13
Celkem			79 843,49	230 666,56

Zdroj: Finanční podklady obce Vrbice (2013, 2014).

Zmíněný předpoklad by bylo možné naplnit v případě, že by obec přijatá plnění použila pouze pro činnosti zakládající takový nárok. Tento předpoklad však nebyl naplněn a je potřeba provést náležitě úpravy.

Nárok na odpočet u přijatých plnění spojených s pronájmem pozemků a nebytových prostor je možné uplatnit v případě, že by obec zároveň uplatnila daň na výstupu, tedy rozhodla se zdaňovat tyto nájmy. Možnost zvolit si zdaňování těchto nájmu má však pronajímatel (obec) pouze v případě, že tyto prostory pronajímá plátcům daně, kteří je využívají ke svým ekonomickým činnostem. V dalších krocích analýzy budou uvažovány různé varianty ve spojitosti s tímto nájmem, v této části je uvažováno, že je možné si uplatnit plný nárok na odpočet (a to u energií, které se vztahují k pronájmu nebytových prostor).

Pronájem kulturního domu a sóla musí být očištěn o takový podíl, který připadá na činnost, jež není předmětem DPH. Toho je možné dosáhnout využitím po-

měru dle ekonomické činnosti, jak bylo uvedeno výše, tedy u 1,70 % (rok 2013) a 2,70 % (rok 2014) z těchto pronájmů, je možné uplatnit nárok na odpočet. Je rovněž možné předpokládat, že kulturní dům a sólo jsou pronajímány také pro činnosti osvobozené bez nároku na odpočet, proto musí být uvažován také krácící koeficient (§ 76 odst. 3 ZDPH). Ten byl na základě finančních podkladů poskytnutých obcí odhadnut na 31 % (2013) a 51 % (2014).

U prodeje železa, plastů a papíru není prokázáno, že by se jednalo o výkon veřejné správy, proto by se u těchto činností daň uplatňovala. Stejně by bylo možné uplatnit nárok na odpočet na vstupu, tudíž žádné úpravy provedené nebudou.

Tab. 24 Nárok na odpočet v tis. Kč (2013, 2014)

Druh přijatého zdanitelného plnění	Spotřeba materiálu		Spotřeba energie		Opravy a udržování		Ostatní služby	
	2013	2014	2013	2014	2013	2014	2013	2014
Cena vč. DPH (objem plnění)	78,7	790,4	366,0	336,4	2,2	175,7	11,9	24,3
DPH na vstupu	13,7	127,6	63,5	58,4	0,6	30,9	2,1	3,2
Nárok na odpočet v pom. výši	0,17	2,46	0,91	1,13	0,00	0,60	0,04	0,00
Krácený odpočet	0,05	1,26	0,29	0,58	0,00	0,31	0,01	0,00

Zdroj: Práce autorky.

Po úpravách odpočtu vidíme, že by případná skutečná výše nárokovaného odpočtu byla téměř zanedbatelná. Samotná výše odpočtu však neurčuje, jaký dopad by pro obec Vrbice mělo uplatňování DPH při výkonu svých činností.

Určení dopadů uplatňování DPH v letech 2013 a 2014

V dalších krocích výpočtů budou uvažovány tyto možné situace:

1. obec uplatní daň u pronájmu pozemků a nebytových prostor plátcům daně a cenu pronájmu navýší o DPH, ceny ostatních činností také navýší o DPH,
2. obec uplatní daň u pronájmu pozemků a nebytových prostor plátcům daně, ale cenu pronájmu o DPH nenavýší, jelikož to nemá povoleno ve smlouvě k pronájmům, ceny ostatních činností navýší o DPH,
3. obec neuplatní daň u pronájmu pozemků a nebytových prostor plátcům daně, ceny ostatních činností navýší o DPH,
4. obec neuplatní daň u pronájmu pozemků a nebytových prostor plátcům daně, ceny ostatních činností nenavýší o DPH.

Pro zjednodušení se předpokládá, že obec pronajímá pozemky a nebytové prostory plátcům daně, kteří pronajímají prostory využívají pro svou ekonomickou čin-

nost. Tento předpoklad situaci zjednodušuje v tom smyslu, že nemusí být dále zkoumáno, jakým poměrem má být krácen odpočet na vstupu (náklady související s tímto pronájmem). Dále je pak uvažováno, zda obec má či nemá smluvně zajištěno navýšení ceny v případě zahájení uplatňování DPH.

Jak již bylo zmíněno dříve, pronájem kulturního domu a sóla je v těchto modelových příkladem považován za krátkodobý.

Položky výnosů – knihovní poplatky, pronájem movitých věcí, dlouhodobý pronájem hrobových míst a jiné výnosy z vlastních výkonů – jsou z dalších výpočtů vyjmuty.

Tab. 25 Varianta 1 – daň na výstupu (2013, 2014)

Druh výnosu	Objem v tis. Kč		Sazba DPH	Daň na výstupu (v tis. Kč)	
	2013	2014		2013	2014
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	0,00	112,84	snížená	0,00	16,93
Výnosy z prodeje služeb					
odvoz sutí	63,27	53,86	základní	13,29	11,31
kurzovné	0,00	45,19	základní	0,00	9,49
ostatní služby	41,17	42,35	základní	8,65	8,89
Pronájmy					
kulturní dům	33,95	20,50	základní	7,13	4,31
sólo	14,32	17,50	základní	3,00	3,68
dlouhodobý pronájem pozemků	133,63	151,37	základní	28,06	31,79
dlouhodobý pronájem nebytových prostor	101,72	101,72	základní	21,36	21,36
Prodej železa a papíru, plastů	72,01	120,28	základní	15,12	25,26
Ostatní činnost	0,19	18,52	základní	0,04	3,89
Celkem	460,26	684,13		96,66	136,91

Zdroj: Práce autorky.

V případě, že obec navýší ceny uvedených činností o DPH na výstupu, znamená to, že pro ni není problém pružně měnit ceny, smluvně má ošetřeno navýšení cen v případě uplatňování DPH, či je možné o tomto způsobu navýšení cen snadno rozhodnout odsouhlasením zastupitelstva obce.

Tab. 26 Varianta 2 – daň na výstupu (2013, 2014)

Druh výnosu	Objem v tis. Kč		Základ daně		Daň na výstupu (v tis. Kč)	
	2013	2014	2013	2014	2013	2014
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	0,00	112,84	0,00	112,84	0,00	16,93
Výnosy z prodeje služeb						
odvoz sutí	63,27	53,86	63,27	53,86	13,29	11,31
kurzovné	0,00	45,19	0,00	45,19	0,00	9,49
ostatní služby	41,17	42,35	41,17	42,35	8,65	8,90
Pronájmy						
kulturní dům	33,95	20,50	33,95	20,50	7,13	4,31
sólo	14,32	17,50	14,32	17,50	3,00	3,68
dlouhodobý pronájem pozemků	133,63	151,37	110,43	125,10	23,19	26,27
dlouhodobý pronájem nebytových prostor	101,72	101,72	84,07	84,07	17,65	17,65
Prodej železa a papíru, plastů	72,01	120,28	72,02	120,28	15,12	25,26
Ostatní činnost	0,19	18,52	0,19	18,52	0,04	3,89
Celkem	460,26	684,13	419,42	640,21	88,08	127,68

Zdroj: Práce autorky.

V případě, že obec nemá možnost navýšit cenu nájmu o DPH na výstupu, je konečná cena plnění považována za cenu včetně DPH, daň je tedy vyčíslena metodou shora. Pro obec to znamená úplné daňové zatížení.

Tab. 27 Varianta 3 – daň na výstupu (2013, 2014)

Druh výnosu	Objem v tis. Kč		Sazba DPH	Daň na výstupu (v tis. Kč)	
	2013	2014		2013	2014
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	0,00	112,84	snížená	0,00	16,93
Výnosy z prodeje služeb					
odvoz sutí	63,27	53,86	základní	13,29	11,31
kurzovné	0,00	45,19	základní	0,00	9,49
ostatní služby	41,17	42,35	základní	8,65	8,89

Pronájmy					
kulturní dům	33,95	20,50	základní	7,13	4,31
sólo	14,32	17,50	základní	3,01	3,68
dlouhodobý pronájem pozemků	133,63	151,37	osvobozeno bez nároku	0,00	0,00
dlouhodobý pronájem nebytových prostor	101,72	101,72	osvobozeno bez nároku	0,00	0,00
Prodej železa a papíru, plastů	72,01	120,28	základní	15,12	25,26
Ostatní činnost	0,19	18,52	základní	0,04	3,89
Celkem	460,26	684,13		47,24	83,76

Zdroj: Práce autorky.

Pokud se obec rozhodne neuplatňovat daň na výstupu u pronájmu pozemků a nebytových prostor, je tato činnost považována za osvobozenou bez nároku na odpočet a ovlivní výši krátícího koeficientu.

Tab. 28 Varianta 4 – daň na výstupu (2013, 2014)

Druh výnosu	Objem v tis. Kč		Sazba DPH	Základ daně		Daň na výstupu (v tis. Kč)	
	2013	2014		2013	2014	2013	2014
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	0,00	112,84	sníž.	0,00	98,12	0,00	14,72
Výnosy z prodeje služeb							
odvoz sutí	63,27	53,86	zákl.	52,29	44,51	10,98	9,35
kurzovné	0,00	45,19	zákl.	0,00	37,35	0,00	7,84
ostatní služby	41,17	42,35	zákl.	34,02	35,00	7,15	7,35
Pronájmy							
kulturní dům	33,95	20,50	zákl.	28,06	16,95	5,89	3,56
sólo	14,32	17,50	zákl.	11,83	14,46	2,48	3,04
dl. pronájem pozemků	133,63	151,37	osv. bez nároku	133,63	151,37	0,00	0,00
dl. pronájem nebyt. prostor	101,72	101,72	osv. bez nároku	101,72	101,72	0,00	0,00
Prodej železa, papíru a plastů	72,01	120,28	zákl.	59,53	99,41	12,50	20,87
Ostatní činnost	0,19	18,52	zákl.	0,15	15,30	0,03	3,21
Celkem	460,26	684,13		421,23	614,19	39,03	69,94

Zdroj: Práce autorky.

U poslední varianty obec nenavýšuje ceny u poskytnutých plnění o DPH, zatížena touto daní je tedy pouze obec, ne kupující. U dlouhodobých pronájmů pozemků a nebytových prostor se rozhodla daň neuplatňovat, což stejně jako v předchozím případě znamená nemožnost nárokovat odpočet daně na vstupu. U pronájmu pozemků však obec neviduje žádná přijatá zdanitelná plnění na tuto činnost, tudíž by neměla ani z čeho daň zpět nárokovat. U pronájmu nebytových prostor pak eviduje pouze náklady na energie. Ty jsou přefakturovány nájemcům.

Případné dopady uplatňování DPH na rozpočet obce v letech 2013 a 2014 zobrazují následující tabulky.

Tab. 29 Kalkulace dopadů na rozpočet obce v roce 2013 při uplatňování DPH (v tis. Kč)

Rok 2013	1. varianta	2. varianta	3. varianta	4. varianta	Neplátce
Poskytnuté zdanitelné plnění	460,26	419,42	460,26	421,23	460,26
Daň na výstupu	96,66	88,08	47,24	39,03	0,00
Celkem včetně DPH	556,92	507,50	507,50	460,26	460,26
Přijatá zdanitelná plnění	459,93	459,93	459,93	459,93	459,93
Uplatněný nárok na odpočet	14,77	14,77	5,73	5,73	0,00
Daňová povinnost	81,89	73,31	41,51	33,30	0,00
Dodatečný příjem z uplatňování DPH	96,66	47,24	47,24	0,00	0,00
Dopad registrace na finanční toky	14,77	- 26,07	5,73	- 33,30	0,00

Zdroj: Práce autorky.

Pozitivní finanční dopad uplatňování daně lze v roce 2013 sledovat u varianty první a třetí, kdy obec navyšuje ceny o výstupní DPH. Varianta druhá vychází pro cash flow obce negativně, přestože obec ceny ostatních činností navýší a daň u pronájmu pozemků a nebytových prostor uplatní. Poslední varianta má jednoznačně nejhorší dopad na hospodaření obce. Vysvětlením je to, že obec nese celé daňové zatížení a na kupujícího daň nepřenáší.

Rovněž lze pozorovat negativní dopad při neuplatňování daně na výstupu u pronájmu pozemků a nebytových prostor (u varianty třetí a čtvrté), což má za následek krácení daně na vstupu, a to významným podílem.

Navýšení cen o DPH, stejně jako uplatňování daně u pronájmu nemovitostí a nebytových prostor se v tomto případě pro obec jeví jako nejvýhodnější varianta.

Tab. 30 Kalkulace dopadů na rozpočet obce v roce 2014 při uplatňování DPH (v tis. Kč)

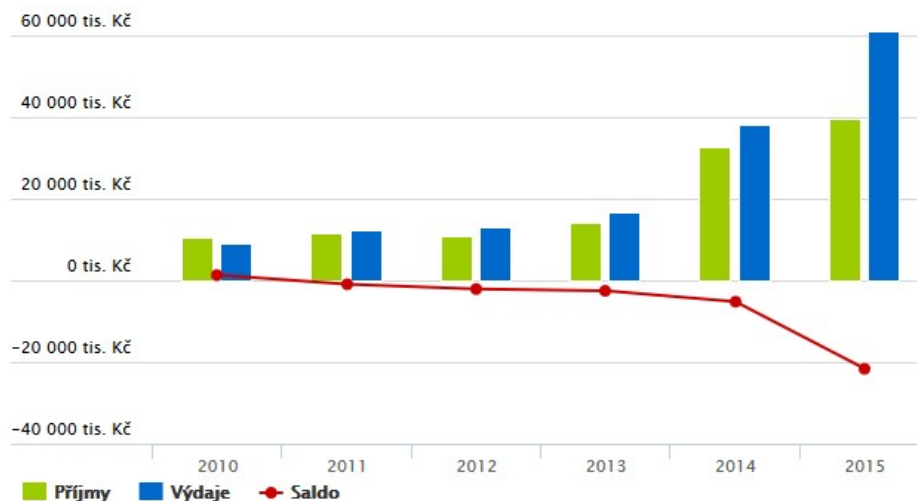
Rok 2014	1. varianta	2. varianta	3. varianta	4. varianta	Neplátce
Poskytnuté zdanitelné plnění	684,13	640,21	684,13	614,19	684,13
Daň na výstupu	136,91	127,68	83,76	69,94	0,00
Celkem včetně DPH	821,04	767,89	767,89	684,13	684,13
Přijatá zdanitelná plnění	1 328,72	1 328,72	1 328,72	1 328,72	1 328,72
Uplatněný nárok na odpočet	60,41	60,41	50,30	50,30	0,00
Daňová povinnost	76,50	67,27	33,46	19,64	0,00
Dodatečný příjem z uplatňování DPH	136,91	83,76	83,76	0,00	0,00
Dopad registrace na finanční toky	60,41	16,49	50,30	- 19,64	0,00

Zdroj: Práce autorky.

Také v roce 2014 se dle výpočtů poslední varianta jeví pro obec jako ztrátová. Největší dopad má právě nenavýšení cen výstupů a zatížení obce celým daňovým břemenem. Pokud srovnáme variantu třetí, v obou letech vidíme její pozitivní dopad na hospodaření obce. Lze tedy vyvodit, že důležitější, než rozhodnutí, zda uplatnit, či neuplatnit DPH na výstupu u pronájmu pozemků a nebytových prostor, je zejména navýšení cen o DPH.

Při srovnání výsledků let 2013 a 2014 si nelze nevšimnout, že dopad u druhé varianty (tedy navýšení cen u všech činností, kromě pronájmů pozemků a nebytových prostor, ale daň uplatňuje) se změnil z negativní na pozitivní. Přesto i pozitivní výsledek v roce 2014 je nejnižší z pozitivních.

Nejvýhodnější variantou se stále jeví první varianta, kdy dojde k navýšení všech cen o výstupní DPH a zároveň k uplatňování daně u pronájmu pozemků a nebytových prostor a tím k „optimalizaci“ výše nároků na odpočet.



Obr. 9 Vývoj rozpočtu obce Vrbice v letech 2010 – 2015

Zdroj: Monitor, 2015c

Obec Vrbice hospodaří od roku 2011 s negativním saldem rozpočtu, který se postupně prohlubuje. Notný propad mezi lety 2013 a 2014 je způsoben značně vyšším nárůstem nákladů, kdežto nárůst výnosů je téměř zanedbatelný. Nárůst nákladů je spojen s budováním čističky odpadních vod. Toto se zejména projevilo v roce 2015. Avšak jak již bylo zmíněno dříve, rozpočtový deficit nutně neznamená špatné hospodaření obce, pokud je způsoben investičními výdaji.

4.3.2 Dílčí závěr

Obec Vrbice se, na základě informací z vedení obce, bude povinna po zavedení výběru stočného registrovat jako plátce daně a řešit tedy náklady a nástrahy s tím spojené. Ať už půjde o uzpůsobení účetního programu, přenastavení účetnictví, či další rozsáhlé administrativní úkony. Lze ovšem předpokládat, že pokud racionálně nastaví svou cenovou politiku, v konečném důsledku nemusí samotný statut plátce negativně postihnout hospodaření obce. Jak vyplývá z provedených výpočtů, zejména pokud zvolí navýšení všech cen o výstupní DPH a zároveň začne uplatňovat daň u pronájmu nemovitostí a nebytových prostor, podmínku hospodárnosti veřejného subjektu by se jí mělo dařit plnit.

Problematické však zřejmě bude načasování změny cen, i s ohledem na již uzavřené smlouvy a možnosti jejich změn. Pokud tedy nebude možné navýšit ceny pronájmů pozemků a nebytových prostor o výstupní DPH, nemusí to nutně znamenat ztráty pro obecní rozpočet. Důležité je však neponechat na obci celé daňové břemeno, ale část zatížení převést také na konečné spotřebitele, a to v cenách ostatních služeb a výrobků prodávaných obcí.

Může se také rozhodnout daň u pozemků a nebytových prostor vůbec neuplatňovat. Tato varianta je také pravděpodobná, bylo by nutné provést podrobnější analýzu se zaměřením na to, zda tyto objekty pronajímá více plátcům či neplátcům

DPH. Se současným navýšením cen ostatních poskytovaných služeb a prodaného zboží to pro obec znamená rovněž pozitivní a hospodárnou variantu, kterou může zvolit.

Čeho by se obec měla zejména snažit vyvarovat, je neuvažování o změně cen v souvislosti s DPH a podceňování aktualizace smluv o cenách pronájmu nemovitostí a nebytových prostor a případně dalších služeb či zboží.

Obec již v současné době spolupracuje s daňovým poradcem, s nímž konzultuje sledování obrátu. S dodatečnými náklady v souvislosti s odborným poradenstvím pro nové plátce obec tedy ve významném rozsahu nepočítá. Přesto je možné, že se účetní obce zúčastní několika odborných seminářů a školení zaměřených na tuto problematiku.

5 Diskuze

Uplatňování daně z přidané hodnoty u obcí je oblastí vysoce specifickou a troufám si říct i značně komplikovanou, a vyžaduje od obcí velkou obezřetnost při její aplikaci. Ve většině případů se tak obce nekloní k možnosti dobrovolné registrace k dani jako plátcí. Nicméně pokud se již dostanou do situace, kdy jim Zákon o DPH tuto povinnost ukládá, musí se s tím vypořádat. Logickým krokem je spolupráce s daňovým poradcem, který se na tuto problematiku specializuje. Takového odborníka může být problém najít, ovšem stejně tak nápomocní mohou být také daňoví poradci specializovaní na oblast DPH obecně. Podstatným elementem jsou však samotní zastupitelé a zaměstnanci ekonomického úseku obecního úřadu, kteří by měli velkou pozornost věnovat zejména sebevzdělávání, a to jak již při sledování obratu pro povinnou registraci, tak také posléze v průběhu let, kdy se daň z přidané hodnoty stane součástí jejich běžné pracovní náplně, ovšem je nutné sledovat aktuality a adekvátně se na ně připravovat.

Nicméně je nutné upozornit také na to, že obce ani další subjekty veřejné správy by neměly podceňovat také statut osoby povinné k dani. Jak je zmíněno v literární rešerši této práce, také subjekty veřejné správy se mohou touto osobou stát ze zákona, a to v případě, že uskutečňují ekonomické činnosti uvedené v Příloze č. 1 ZDPH a nebo pokud je rozhodnutím příslušného orgánu vydáno pravomocné rozhodnutí o narušení hospodářské soutěže danou činností subjektem veřejné správy. Zákonodárce však tento orgán blíže nespecifikuje, pravděpodobně by se jednalo o Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. Směrnice Rady Evropského společenství Isle of Wight Council však považuje toto ustanovení za prázdné a stojaté, jelikož posuzování činností případně narušujících hospodářskou soutěž musí být provedeno jednotně a zdaňování těchto činností pak musí být zajištěno plošně, tedy v celém státě. To předpokládá jejich výslovné uvedení v zákoně, což v českém ZDPH momentálně chybí.

Ustanovení vztahující se k osobám povinným k dani s odkazem na činnosti uvedené v Příloze č. 1 ZDPH se může zdát jednoduché. Obec se podívá do první přílohy k ZDPH a pokud se nějaká z uvedených činností shoduje s činností, které vykonává onen subjekt veřejné správy, stane se tento osobou povinnou k dani. To však pro ni teoreticky znamená první krůček také k registraci k DPH jako plátce. Jak již bylo dříve popsáno, zastupitelstvo obce se může rozhodnout pro dobrovolnou registraci (většinou na popud očekávaného užítka plynoucího ze statutu plátce), nebo překročením hranice obratu pro povinnou registraci, nebo se musí stát plátcem v souvislosti se členstvím ve skupině při skupinové registraci.

Samotná činnost veřejné správy a její definice je kritickým a často sporným bodem v řešení otázky uplatňování daně z přidané hodnoty u obcí. V této souvislosti je velmi důležité zdůraznit, že je úzce navázána na platné právní prameny, o které je možné se při posuzování té které činnosti opřít. Pokud si tedy obec není jistá, zda je některou činností stále možné považovat za činnost veřejné správy, či se už jedná o činnost ekonomickou, je nutné hledat oporu v právních předpisech,

což je jistě časově i administrativně náročné, a ne vždy může dojít k uspokojivému závěru (tedy nalezení uspokojivé odpovědi).

Z dikce § 5 ZDPH sice vyplývá, že výkon veřejné správy není předmětem daně, dostatečné vysvětlení však Zákon o DPH neposkytuje. Chápeme ji jako výkon veřejné moci a pro bližší pochopení problematiky je doporučeno nahlédnout do Směrnice a judikatur Evropského soudního dvora, které vždy odkazují na příslušné právní předpisy.

Při zkoumání obce Vrbice bylo uvedeno, že obec přijímá platby za služby EKO-KOM, které považuje za výkon veřejné správy. Dle pravidel judikatur Evropského soudního dvora se však poskytnuté služby na základě běžné obchodní smlouvy považují za ekonomickou činnost, nikoli výkon veřejné správy. Ministerstvo financí ČR však vyjádřilo právní názor, dle něhož službu shromažďování odpadu pro EKO-KOM od občanů a zajištění jeho třídění považuje za výkon veřejné správy, a jako takový není předmětem daně. Pokyny pro neziskové a veřejnoprávní subjekty, jako třeba Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů ze dne 28. 1. 2005 jsou stále aktuální a je tedy na rozhodnutí každé obce, se kterým z těchto právních názorů se ztotožní. V případě obce Vrbice se jedná o přiklonění k názoru Ministerstva financí ČR, a za předmětné tyto činnosti k dani z přidané hodnoty nepovažuje a rovněž ani úplaty EKO-KOM nezahrnuje do obratu sledovaného pro případnou povinnou registraci jako plátce DPH.

Sledování obratu pro obce rovněž představuje další úskalí v souvislosti s problematikou DPH. Přestože nejsou některé výnosové účty jednoznačně do obratu zahrnovány, u jiných musí obec rozlišovat, zda se jedná o výkon veřejné správy či nikoli. Znovu zde narážíme na problém s problematikou definice výkonu veřejné správy. K nejčastějším pochybením či nejasnostem dochází zejména u poskytování doprovodných služeb a prodeji zboží, které jsou osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. V souvislosti se sledováním obratu pro povinnou registraci, je také vhodné upozornit, že se již po několik let vedou diskuze o jejím snížení na 750 000 Kč. Naposledy to mělo nastat k 1. 1. 2015.

Další oblastí DPH, které musí subjekty výkonu veřejné správy věnovat větší pozornost, je režim přenesení daňové povinnosti. Tento režim představuje bohužel pro obce i příspěvkové organizace další navýšení administrativní zátěže. Při účtování o nakupovaných plněních musí akceptovat uvedený režim přenesené daňové povinnosti, a pokud sama obec poskytuje zdanitelné plnění spadající do tohoto režimu, musí dbát zvýšené pozornosti a náležitě toto plnění rozlišit. Musí rovněž příjemce informovat, zda se jedná o plnění pro veřejnou správu či pro ekonomickou činnost. U režimu přenesené daňové povinnosti se také po nějakou dobu diskutovalo, zda se na obce vztahuje ustanovení § 92a ZDPH, jelikož toto mluví pouze o plátcích a ne o osobě povinné k dani. Pokud je tedy obec plátcem, měl by být režim přenesené daňové povinnosti použit vždy i pro plnění související s veřejnou správou, kde však obec není dle § 5 odst. 3 ZDPH považována za osobu povinnou k dani. Generální finanční ředitelství ovšem zaujalo opačný postoj, uplatňování režimu přenesené daňové povinnosti u výkonu veřejné správy odmítá. Tím se obcím problematika DPH stává ještě komplikovanější, jelikož se už při uzavírání smlouvy (či

objednávky) musí rozhodnout, k jakému účelu ono plnění bude sloužit. Znamená to tedy, že by obec jako příjemce plnění měla písemně prohlásit, zda přijaté plnění použije výhradně pro účely, které nejsou předmětem daně (tedy k danému plnění obec nevystupuje jako osoba povinná k dani). Pokud je plnění přijímáno s vědomím toho, že bude sloužit k více různým účelům (část bude určena pro účely, kde obec jako příjemce plnění vystupuje jako osoba povinná k dani), bude toto plnění podléhat celkovému režimu přenesení daňové povinnosti.

Novelou pro rok 2016 bude možno bez omezení požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení, zda u určitého plnění má být použit režim přenesení daňové povinnosti. Ovšem toto podléhá správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč, což by pro obce znamenalo další náklady související s uplatňováním DPH. Ovšem pokud to obci poskytne jistotu správného postupu při aplikaci DPH, lze doporučit o toto závazné doporučení požádat.

V souvislosti s problematikou DPH je důležité také upozornit na změny v jiných právních předpisech mající dopad také do oblasti DPH. V roce 2016 by tak v případě schválení zákona o elektronické evidenci tržeb mohlo dojít k doprovodnému přeřazení zdaňování stravovacích služeb do 15% první snížené sazby daně. Kritizováno je také to, že by bylo nutné podávat přiznání k DPH, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení výhradně prostřednictvím EPO (aplikace pro elektronická podání), nikoli jejich zasílání do datové schránky správce daně. Jak tedy již bylo popsáno dříve, zaměstnanci ekonomických úseků obecních úřadů by měli sledovat avizované změny také v doprovodných zákonech a adekvátně na ně reagovat, aby tak předešli případným sporům se správcem daně.

Klíčovým je také pro obce a příspěvkové organizace, při praktické aplikaci DPH, volba cenové politiky, tedy jak upravovat ceny prodávaných služeb a zboží v rámci ekonomické činnosti ve vztahu k DPH. Jde především o to, zda je obec vázána dlouhodobými smlouvami, u kterých nemůže jednostranně změnit výši ceny rozhodnutím zastupitelstva obce. Lze tedy doporučit obcím uzavírat dodatky ke smlouvám, které umožní navýšit cenu kvůli DPH. Pokud tedy obec očekává v souvislosti s možným překročením hranice obratu pro povinnou registraci nutnost vzít na sebe povinnosti plátce, měla by zrevidovat stávající smlouvy a dodatky sjednat. V opačném případě by musela počkat, až vyprší platnost stávajících dlouhodobých smluv a cenu upravit až poté. Ze zkoumaných obcí je možné toto doporučit obci Vrbice, která v průběhu roku 2016 očekává překročení hranice obratu.

Podobně jednala také obec Ratíškovice, která v souvislosti s registrací plátce smlouvy aktualizovala a ceny upravila tak, aby nedocházelo ke zbytečným ztrátám v důsledku registrace obce jako plátce DPH.

Zajímavé je také porovnat rozhodnutí o uplatnění kráceného nároku na odpočet. Zatímco město Hodonín využívá krátkého koeficientu skupiny a společně s ostatními členy skupiny příslušné nároky krátí, obec Ratíškovice ve sledovaném období uplatňovala pouze nároky plné. Nevyužila tak svého práva uplatnit odpočet daně v krácené výši, koeficient pro rok 2014 byl vypočten ve výši 45 %, pro rok 2015 pak zálohový koeficient ve výši 41 %. Jelikož se nejedná o zanedbatelnou výši

krátčího koeficientu, doporučila bych obci Ratíškovice uplatňovat také krácený odpočet.

6 Závěr

Uplatňování DPH může být pro obce a příspěvkové organizace problematické. Jednak to s sebou přináší více administrativní zátěže, čímž je veřejný sektor už tak dost zatížen. Zároveň však bývá pro obce a příspěvkové organizace kritické rozklíčování činností, a to v tom smyslu, které činnosti spadají pod ekonomickou činnost, a které obec vykonává v oblasti výkonu veřejné správy. Přestože většinou ekonomická činnost představuje spíše méně významnou část výnosů zkoumaných subjektů, dokáže způsobit nemalé množství problémů. Ať už ve správném (či správněm daně akceptovatelném) rozlišení druhu činnosti, její evidenci, dále při sledování obratu, a v případě plátcovství také správná aplikace postupů uplatňování daně z přidané hodnoty.

Obec Hodonín, jakožto stávající plátce daně, je registrován ve skupině s dalšími členy, které zřizuje. Z výsledků analýzy jejich činností v roce 2014 vyplývá, že zvolený postup uplatňování daně je pro skupinu jako celek výhodný. Pro samotnou obec však ne (doloženo i výpočty z dat roku 2013). Stálo by tedy za zvážení, zda by město mělo zůstat členem skupiny, nebo ji spíše opustit a být samostatným plátcem. Více pravděpodobné je ovšem to, že město zůstane registrováno ve skupině. Pak by bylo možné naopak doporučit připojit dalšího člena, u něhož je menší podíl osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Ovšem změny významného rozsahu nejsou nutné, v konečném důsledku je současně nastavený systém uplatňování daně z přidané hodnoty pozitivní.

U Základních škol Vančurova a Očovská, zřízenými městem Hodonín, je vhodné upozornit na možnou změnu daňové sazby na 15 % u stravovacích služeb. V souvislosti s tím by tyto příspěvkové organizace měly také zrevidovat nastavení svých cen a předejít tak možným ztrátám způsobeným nadměrným daňovým zatížením.

Podíl ekonomické činnosti na celkových výnosech obce Ratíškovice je velmi malý, což však pro obce tohoto typu není neobvyklé. Obec očekává v roce 2016 uvedení do provozu nového kulturního domu, který kromě plnění spadající pod výkon veřejné správy, plánuje také pronajímat a tento pronájem zdaňovat. Očekává tedy další uplatnění odpočtů, které by dále pozitivně mohly ovlivnit rozpočet obce a zvýšit tak efektivitu vložených investičních prostředků.

Dle zjištěných informací obec Ratíškovice neuplatňuje krácený odpočet u plnění, která jsou určena jak pro výkon veřejné správy, tak také pro ekonomickou činnost. Samozřejmě rozhodnutí o uplatnění či neuplatnění odpočtu (ať už plného či částečného) je na rozhodnutí samotného plátce, přesto by v rámci hospodárnosti subjektu stálo za úvahu začít krácený odpočet využívat. Zejména proto, že ve všech sledovaných zdaňovacích obdobích odváděla DPH do státního rozpočtu. Rovněž by bylo možné doporučit překontrolovat nastavení cen, a to zejména u služeb inzerce, kopírovacích služeb, u pronájmu velkoplošného stanu a pódia a vývozu odpadu pro podnikatelské subjekty. Přenos daňového zatížení na konečné spotřebitele poskytnutých zdanitelných plnění by měl na finanční toky obce pozitivní efekt. I když také v současných podmínkách dosahuje dobrých výsledků.

Obec Vrbice je nejmenší zkoumanou obcí a jediným neplátcem. V průběhu roku 2016 však začne vybírat stočné, s čímž zároveň očekává významné zvýšení obratu a dokonce překročení minimální hranice obratu pro povinnou registraci jako plátce. Jelikož stále nebyla uzákoněna nová snížená hranice obratu (na 750 000 Kč), už několikrát se obci podařilo povinné registraci „vyhnout“. Přesto se už nyní připravuje na vysoce pravděpodobnou registraci v roce 2016, a to zejména v oblasti personální. Účetní obce konzultuje problematiku DPH s daňovým poradcem a jezdí na odborná školení a semináře. Další dodatečný náklad pak bude představovat také změna účetního softwaru a další náklady agendy DPH.

Se získaným statutem plátce je vhodné obci Vrbice doporučit upravit stávající smlouvy a upravit ceny. U pronájmu pozemků a nebytových prostor se pravděpodobně rozhodne, zda daň na výstupu uplatnit, či nikoli, podle toho, zda předmětné nemovité věci pronajímá spíše plátcům či neplátcům. Pokud převažují plátci, kteří tyto prostory využívají ke svým ekonomickým činnostem, pak je z provedených výpočtů výhodnější daň uplatnit. Potenciální nároky na odpočet sice nebudou příliš velké (s touto činností je spojen menší objem nákladů), přesto přenos daňového zatížení na příjemce plnění má jednoznačně pozitivní dopad na hospodaření obce.

Tato logika také platí pro ostatní činnosti, které obec uskutečňuje v rámci svých ekonomických činností. Dle výpočtů je jejich poměr na celkových výnosech spíše nepatrný, avšak to neznamená, že tato činnost není pro obec významná.

Dopady potenciálního uplatnění daně u pronájmu pozemků a nebytových prostor plátcům daně bez navýšení cen pronájmů o výstupní DPH, se současným navýšením cen ostatních činností, nejsou sice prokazatelně pozitivní ani negativní (ve sledovaných letech tato varianta dosáhla jak plusových, tak minusových výsledků), přesto však v krajním případě představuje akceptovatelné řešení. Především ve srovnání s poslední variantou, kdy by ceny vůbec nenavýšila o výstupní DPH (a zároveň ani neuplatňovala daň na výstupu u pronájmu pozemků a nebytových prostor) a nesla tak daňové zatížení zcela na svých bedrech.

Výzvou pro subjekty veřejné správy (moci) ve vztahu k uplatňování DPH, nadále zůstává orientace v daňových a jiných právních předpisech, při snaze dosahovat hospodárných výsledků se svěřenými prostředky, či s prostředky získanými vlastní činností. Jak již bylo několikrát zdůrazněno, problematickým je zejména rozlišení druhu činnosti, od čehož se odvíjí další postupy.

Statut plátce však pro obce znamená také příležitost zvýšení efektivity investičních projektů obce či příspěvkové organizace, se kterými bývá spojena možnost uplatňování vysokých odpočtů, jak je např. demonstrováno v analýze obce Ratíškovice a jejího projektu budování kulturního domu. V neposlední řadě je vhodné doporučit stávajícím i novým plátcům daně (obcím či jiným subjektům vykonávajícím veřejnou správu) spolupracovat s plátcem daně (a to zejména u nakupovaných plnění, což je spojeno s možností uplatnit nárok na odpočet daně.

7 Literatura

- BÁRTA, J., HOCHMANNOVÁ, O., ŠKAMPA, J. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 468 s. ISBN 978-80-7380-435-0.
- BERGER, W., KINDL, C., WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty : praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- DĚRGEL, M. Odpočet DPH. *Daňáři online*. [online]. 2011 [cit. 2015-05-30]. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35393v45082-odpocet-dph/>>.
- DĚRGEL, M. Způsob krácení odpočtu DPH. *Daňáři online*. [online]. 2010 [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26636v35005-zpusob-kraceni-odpocet-dph/>>.
- DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty : komentář*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 841 s. ISBN 978-80-7478-038-7.
- Finanční správa. Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016. [online]. 2015a [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-1.pdf>>.
- Finanční správa. Kompetence a činnosti FS. [online]. 2015b [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>>.
- Finanční správa. Nová pravidla zdaňování u DPH z některých služeb – „Mini One Stop Shop“. [online]. 2014 [cit. 2015-10-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/nova-pravidla-zdanovani-u-dph-z-nekterych-sluzeb-moss-5511>>.
- Finanční správa. Základní informace. [online]. 2015c [cit. 2015-11-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>>.
- FITŘÍKOVÁ, D., PROCHÁZKOVÁ, D. Postup při opravě výše uplatněného odpočtu daně za použití poměrného koeficientu. *Účetnictví v praxi*. 2012, č. 8, s. 8. ISSN 1211-7307.

- Forum-media. Povinnost kontrolovat čísla účtů kvůli ručení za DPH byla podruhé odložena. [online]. 2013 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.forum-media.cz/aktualne/povinnost-kontrolovat-cisla-uctu-kvuli-ruceni-za-dph-podruhe-odlozena.html>>.
- Forum-media. Rok 2015 tradičně přinesl řadu legislativních změn. [online]. 2015 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.forum-media.cz/aktualne/rok-2015-tradicne-prinesl-radu-legislativnich-zmen.html>>.
- GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2015 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA, 2015. 384 s. ISBN 978-80-247-5500-7.
- HEŘMANOVÁ, A. Pronájem majetku příspěvkové organizaci. *Portál Jihomoravského kraje*. [online]. 2009 [cit. 2015-08-10]. Dostupné z WWW: <<http://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?ID=121196&TypeID=2>>.
- HOLUBOVÁ, O. DPH u územních samosprávních celků – II. *UNES – účetnictví neziskových subjektů*. 2009, roč. 7, č. 4, s. 7 - 11. ISSN 1214-181x.
- KOTRBA, R. Hospodaření příspěvkové organizace. [online]. *Portál Jihomoravského kraje*. 2008 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.kr-jihomoravsky.cz/Default.aspx?ID=46978>>.
- KUČEROVÁ, D. Souhrn důležitých změn zákona o DPH od roku 2013. *Podnikatel*. [online]. 2012 [cit. 2015-10-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/souhrn-dulezitych-zmen-zakona-o-dph-od-roku-2013/>>.
- LOVĚTÍNSKÝ, V., MYLKOVÁ, P. Příspěvkové organizace v ČR a EU. *AVPO*. [online]. 2011 [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <http://www.avpo.cz/wp-content/uploads/2014/01/prispevkove_organizace_v_CR_a_EU.pdf>.
- MALÍKOVÁ, O. Neziskové organizace: klasifikace, charakteristika, vymezení pro účetní účely. *MultiEdu*. [online]. 2014. [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <http://multiedu.tul.cz/~olga.malikova/multiedu/UCS/UCS_P9_NO-VJ_uvod.pdf>.
- Metr2reality. Nájemní vztahy z pohledu DPH - nejčastější chyby v praxi. [online]. 2011 [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.metr2reality.cz/najemni-vztahy-z-pohledu-dph-nejcastejsi-chyby-v-praxi-a43>>.
- Ministerstvo financí ČR. Změny v daňových zákonech v roce 2015. [online]. 2014 [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976>>.
- Monitor. Hodonín. [online]. 2015a [cit. 2015-12-06]. Dostupné z WWW: <<http://monitor.statnipokladna.cz/2014/obce/detail/00284891>>.

- Monitor. Ratíškovice. [online]. 2015b [cit. 2015-12-06]. Dostupné z WWW: <<http://monitor.statnipokladna.cz/2014/obce/detail/00285242>>.
- Monitor. Vrbice. [online]. 2015c [cit. 2015-11-06]. Dostupné z WWW: <<http://monitor.statnipokladna.cz/2014/obce/detail/00283738>>.
- MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, D. *DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací od roku 2010*. 1. vyd. Karviná: Paris, 2010a. 340 s. ISBN 978-80-87173-10-7.
- MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, D. *Praktická aplikace DPH u územních samosprávních celků*. 1. vyd. Karviná: Paris, 2010b. 257 s. ISBN 978-80-87173-15-2.
- MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, L. *Kraj a obec v pozici plátce DPH*. Karviná: PARIS, 2013. 420 s. ISBN 978-80-87173-25-1.
- NEJEZCHLEB, Z. Odpočet DPH v poměrné výši podle § 75 ZDPH. *UNES – účetnictví neziskových subjektů*. 2011, roč. 9, č. 11, s. ISSN 1214-181x.
- NOVOTNÝ, L. Nárok na odpočet daně při registraci k dani z přidané hodnoty a jeho snížení při zrušení registrace. *Daňáři online*. [online]. 2014 [cit. 2015-08-29]. Dostupné z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d46742v58077-narok-na-odpocet-dane-pri-registraci-k-dani-z-pridane-hodnoty-a/>>.
- Oseminare. Zlepšený výsledek hospodaření příspěvkové organizace. [online]. 2013 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z WWW: <http://knihovna.oseminare.cz/index.php/Zlep%C5%A1en%C3%BD_v%C3%BDsledek_hospoda%C5%99en%C3%AD_p%C5%99%C3%ADsp%C4%9Bvkov%C3%A9_organizace>.
- OTAVOVÁ, M. Účetní výkazy v nevýdělečných organizacích jako podklad pro finanční analýzu. *Účetní kavárna*. [online]. 2012 [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <[http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d40022v50098-ucetni-vykazy-v-nevydelecnych-organizacich-jako-podklad-pr/?search_query=\\$source=34&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=5](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d40022v50098-ucetni-vykazy-v-nevydelecnych-organizacich-jako-podklad-pr/?search_query=$source=34&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=5)>.
- PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem : k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 583 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
- Portál územního plánování. Obce. [online]. 2015 [cit. 2015-12-07]. Dostupné z WWW: <<http://portal.ur.cz/spravni-usporadani-cr-organy-uzemniho-planovani/obce.asp>>.
- PROKŮPKOVÁ, D. a Z. MORÁVEK. *Příspěvkové organizace 2015*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 292 s. ISBN 978-80-7478-833-8.

- PŠENČÍK, J., KOUŘILOVÁ, J. Dotace a daň z přidané hodnoty. *Daňáři online*. [online]. 2008 [cit. 2015-05-07]. Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3522v4762-dotace-a-dan-z-pridane-hodnoty/?search_query=>>.
- ŠOBÁŇ, J. *DPH u obcí v příkladech : 2013*. Olomouc: ANAG, 2013. 255 s. ISBN 978-80-7263-807-9.
- Vyhláška č. 323/2002 Sb. – Rozpočtová skladba pro rok
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.
- Zákon č. 128/2000 sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- ZRALÝ, Z. Infoservis: Od roku 2015 se snižuje hranice obrátu pro povinné plátcovství na DPH. *Money*. [online]. 2014 [cit. 2015-05-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/infoservis-roku-2015-se-snizuje-hranice-obratu-povinne-platcovstvi-dph/>>>.
- ZRALÝ, Z. Přenesení daňové povinnosti se od 1. 4. 2015 výrazně rozšiřuje. *Money*. [online]. 2015 [cit. 2015-10-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/prenesení-danove-povinnosti-se-od-1-4-2015-vyrazne-rozsiruje/>>>.

Přílohy

A Podklady pro výpočet krátkých koeficientů

Příloha 1 - Městská bytová správa s. r. o. (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	8 940 020	44 083 963	8 335 299
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	59 372	58 368	58 368
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	77 246	64 880	207 891
Zkrácený nárok (ř. 52)	77 246	64 880	207 891

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	5 176 343	3 846 564	3 762 268
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	58 368	58 368	58 368
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	119 587	203 247	122 325
Zkrácený nárok (ř. 52)	119 587	203 247	122 325

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	3 869 845	3 834 351	5 498 897
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	58 368	58 368	58 368
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	124 900	139 652	153 308
Zkrácený nárok (ř. 52)	124 900	139 652	153 308

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	8 376 492	8 664 328	8 986 502
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	58 368	58 368	58 368

Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	252 689	263 061	245 747	77 246
Zkrácený nárok (ř. 52)	252 689	263 061	245 747	77 246

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014).

Příloha 2 – Tespra (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	3 005 365	1 906 570	2 678 285
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	0	0	0
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	0	0	0
Zkrácený nárok (ř. 52)	0	0	0

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	2 859 484	2 689 308	3 130 581
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	0	0	32 000
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	0	0	0
Zkrácený nárok (ř. 52)	0	0	0

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	4 377 932	3 145 091	2 688 363
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	0	0	0
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	0	0	0
Zkrácený nárok (ř. 52)	0	0	0

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	3 766 230	2 129 712	2 155 125
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	0	0	0
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	0	0	0
Zkrácený nárok (ř. 52)	0	0	0

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014).

Příloha 3 – TEZA (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	55 149	33 710	83 804
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	757 133	872 119	726 766
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	111 473	115 373	114 093
Zkrácený nárok (ř. 52)	59 081	61 148	60 469

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	57 760	19 964	37 371
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	356 308	365 563	462 483
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	98 066	65 563	66 979
Zkrácený nárok (ř. 52)	51 975	34 748	35 499

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	27 011	50 846	36 896
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	31 343	327 411	799 368
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	44 541	29 344	88 094
Zkrácený nárok (ř. 52)	23 607	15 552	46 690

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	28 635	26 805	49 390
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	689 689	1 025 649	865 920
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	87 959	102 334	111 621
Zkrácený nárok (ř. 52)	46 618	54 237	59 159

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014).

Příloha 4 – Dům kultury Hodonín (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	144 752	286 916	288 491
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	572 564	727 978	876 338
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	0	0	0

Zkrácený nárok (ř. 52)	0	0	0
------------------------	---	---	---

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	283 454	186 863	453 078
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	568 332	362 251	129 570
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	0	0	0
Zkrácený nárok (ř. 52)	0	0	0

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	127 585	977 906	169 346
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	430 454	427 576	523 040
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	0	0	0
Zkrácený nárok (ř. 52)	0	0	0

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	305 594	318 644	361 590
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	529 215	692 040	678 045
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	103 929	0	0
Zkrácený nárok (ř. 52)	55 082	0	0

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014).

Příloha 5 – Zoologická zahrada Hodonín (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	18 296	22 935	88 439
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	146 974	215 649	710 228
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	26 554	37 378	44 263
Zkrácený nárok (ř. 52)	14 074	19 810	23 459

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	71 837	183 809	15 920
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	1 232 568	1 569 833	1 463 571
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	29 486	28 693	34 241

Zkrácený nárok (ř. 52)	15 628	15 207	18 148
------------------------	--------	--------	--------

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	216 334	185 407	51 963
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	1 985 421	2 076 260	550 065
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	21 596	22 580	47 537
Zkrácený nárok (ř. 52)	11 446	11 967	25 195

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	116 628	25 909	191 500
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	600 545	224 765	129 139
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	22 134	45 565	53 152
Zkrácený nárok (ř. 52)	11 731	24 149	28 171

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014).

Příloha 6 – Základní škola Hodonín Očovská (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	155 752	143 772	139 724
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	265 565	225 783	248 477
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	43 204	53 374	79 953
Zkrácený nárok (ř. 52)	22 898	28 288	42 375

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	120 741	139 847	- 37 685
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	246 164	240 619	- 179 090
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	54 215	47 696	47 496
Zkrácený nárok (ř. 52)	28 734	25 279	25 173

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	0	99 152	146 003
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	3 400	250 143	273 548
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	15 152	27 929	48 639

Zkrácený nárok (ř. 52)	8 031	14 802	25 779
------------------------	-------	--------	--------

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	120 757	110 451	16 410
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	250 188	242 380	36 244
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	49 392	41 396	50 298
Zkrácený nárok (ř. 52)	26 178	21 940	26 658

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014)

Příloha 7 – Základní škola Vančurova (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	114 093	114 567	134 886
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	309 442	290 908	294 856
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	81 954	88 206	117 213
Zkrácený nárok (ř. 52)	43 436	46 749	62 123

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	120 806	113 283	45 101
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	291 827	264 724	- 520 724
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	35 418	92 230	62 356
Zkrácený nárok (ř. 52)	18 772	48 882	33 049

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	- 190	68 670	142 135
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	19 598	312 684	364 852
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	10 783	90 733	81 093
Zkrácený nárok (ř. 52)	5 715	48 088	42 979

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	128 923	116 572	105 367
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	327 793	74 659	300 251
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	72 300	56 613	68 005

Zkrácený nárok (ř. 52)	38 319	30 005	36 043
------------------------	--------	--------	--------

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014).

Příloha 8 – Lázně Hodonín (2014)

1. čtvrtletí	Leden	Únor	Březen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	805 271	1 103 442	1 291 336
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	4 374 470	9 597 205	10 972 356
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	592 568	365 121	432 676
Zkrácený nárok (ř. 52)	314 061	193 514	229 318

2. čtvrtletí	Duben	Květen	Červen
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	1 252 788	1 486 661	1 278 848
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	11 923 150	11 841 394	12 008 561
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	404 245	402 145	419 689
Zkrácený nárok (ř. 52)	214 250	213 137	222 435

3. čtvrtletí	Červenec	Srpen	Září
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	1 435 373	1 294 030	1 556 703
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	15 960 703	12 551 993	12 904 881
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	669 729	377 318	607 980
Zkrácený nárok (ř. 52)	354 956	199 979	322 229

4. čtvrtletí	Říjen	Listopad	Prosinec
Zdanitelná plnění (ZD ř. 1, 2, 20 až 25)	1 579 420	2 169 496	2 145 420
Osvobozeno (ZD ř. 50-51)	13 468 802	11 861 627	9 329 139
Nárok na odpočet (ř. 46 - krácený)	1 642 886	557 489	2 086 426
Zkrácený nárok (ř. 52)	870 730	295 469	1 105 806

Zdroj: Finanční podklady obce Hodonín (2014).