

# **Dopady uplatňování DPH u příspěvkových organizací, penzionů pro seniory**

**Diplomová práce**

**Vedoucí práce:**

**Ing. Miloš Grásgruber, Ph. D.**

**Jakub Krejča**

**Brno 2016**

## **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucímu své diplomové práce, panu Ing. Miloši Grásgruberovi, Ph. D. za odborné vedení, užitečné rady a připomínky během tvorby této práce.

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Dopady uplatňování DPH u příspěvkových organizací, penzionů pro seniory**

vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace uvádím 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 vědom, 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, 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 20. května 2016

---

## **Abstract**

Krejča, J. Application of the Value Added Tax by semi-budgetary organizations, pensions for the elderly. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2016.

This thesis deals with the impacts of the application of value added tax for semi-budgetary organizations, specifically pensions for the elderly. The literary research is first explained the theory of the non-profit sector. Then chapter focuses on the issue of value added tax, both in general terms and in relation to semi-budgetary organizations. In own work are subject to examination 2 pensions for the elderly. First is described their tax liability in 2015 and then using the examples of the model is studied the impact of the application of value added tax in another mode application leases and the operation of food service and catering. The obtained results are drawn conclusions and recommendations.

## **Keywords**

Semi-budgetary organization, non-profit sector, pension for the elderly, value added tax, lease, food services, catering.

## **Abstrakt**

Krejča J. Dopady uplatňování DPH u příspěvkových organizací, penzionů pro seniory. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Diplomová práce se zabývá dopady při uplatňování daně z přidané hodnoty u příspěvkových organizací, konkrétně u penzionů pro seniory. V literární rešerši je nejprve vysvětlena teorie neziskového sektoru. Dále se pak kapitola zaměřuje na problematiku daně z přidané hodnoty, jak z obecného hlediska, tak v souvislosti s příspěvkovými organizacemi. Ve vlastní práci jsou předmětem zkoumání 2 penziony pro seniory. Nejprve je popsána jejich daňová povinnost v roce 2015 a následně pomocí modelových příkladů je zkoumán dopad uplatňování daně z přidané hodnoty při jiném režimu uplatňování nájmu a při provozu stravovacích služeb a hostinské činnosti. Na základě získaných výsledků jsou pak vyvozeny závěry a doporučení.

## **Klíčová slova**

Příspěvková organizace, neziskový sektor, penzion pro seniory, daň z přidané hodnoty, nájem, stravovací služby, hostinská činnost.

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod a cíl práce</b>	<b>11</b>
1.1	Úvod.....	11
1.2	Cíl práce.....	12
<b>2</b>	<b>Metodika</b>	<b>13</b>
<b>3</b>	<b>Literární rešerše</b>	<b>14</b>
3.1	Neziskový sektor .....	14
3.1.1	Definice neziskových organizací .....	14
3.1.2	Veřejně prospěšný poplatník .....	15
3.1.3	Příspěvkové organizace.....	16
3.2	Dům s pečovatelskou službou .....	18
3.3	DPH u příspěvkových organizací .....	19
3.4	Předmět DPH.....	20
3.5	Ekonomická činnost.....	21
3.6	Osoby v systému DPH.....	23
3.6.1	Osoba povinná k dani .....	23
3.6.2	Identifikovaná osoba .....	23
3.6.3	Plátce daně.....	24
3.7	Problematika obratu .....	25
3.8	Místo plnění.....	27
3.9	Plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně .....	30
3.9.1	Výchova a vzdělávání.....	31
3.9.2	Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží.....	33
3.9.3	Služby sociální pomoci.....	33
3.9.4	Dodání a nájem vybraných nemovitých věcí.....	34
3.9.5	Kulturní služby.....	37
3.9.6	Sportovní činnosti.....	38
3.9.7	Příležitostné akce .....	39
3.10	Základ daně a výpočet daně .....	40

---

3.11	Nárok na odpočet .....	41
3.11.1	Poměrný koeficient .....	43
3.11.2	Krátící koeficient .....	44
3.12	Zdaňovací období, daňové přiznání, splatnost daně .....	46
<b>4</b>	<b>Vlastní práce</b> .....	<b>47</b>
4.1	Penzion pro seniory Ivančice.....	47
4.1.1	Rok 2015.....	48
4.1.2	Nájem.....	53
4.1.3	Stravovací služby.....	56
4.1.4	Hostinské služby.....	58
4.2	Penzion pro seniory Alfa .....	61
4.2.1	Rok 2015.....	62
4.2.2	Nájem u penzionu Alfa .....	68
4.2.3	Hostinská činnost penzionu Alfa.....	69
<b>5</b>	<b>Diskuse</b> .....	<b>73</b>
<b>6</b>	<b>Závěr</b> .....	<b>77</b>
<b>7</b>	<b>Literatura</b> .....	<b>80</b>

## **Seznam obrázků**

<b>Obr. 1</b>	<b>Schéma předmětu daně</b>	<b>21</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Schéma nároku na odpočet</b>	<b>46</b>

## Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Rozdělení národního hospodářství</b>	<b>14</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Organizační schéma příspěvkové organizace</b>	<b>18</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Vývoj obratu</b>	<b>27</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Místa plnění</b>	<b>28</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Penzion pro seniory v Ivančicích – daňová povinnost za 1. čtvrtletí 2015</b>	<b>49</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Penzion pro seniory v Ivančicích – daňová povinnost za 2. čtvrtletí 2015</b>	<b>50</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Penzion pro seniory v Ivančicích – daňová povinnost za 3. čtvrtletí 2015</b>	<b>51</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Penzion pro seniory v Ivančicích – daňová povinnost za 4. čtvrtletí 2015</b>	<b>52</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Přehled obratu při rozdílném uplatnění nájmu</b>	<b>54</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Daňová povinnost při přeosílání nájmu městu</b>	<b>55</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Daňová povinnost při rozdílné ceně rozvozu</b>	<b>57</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Vliv vypořádacího koeficientu na daňovou povinnost u rozvozu obědů</b>	<b>57</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Souhrnná daňová povinnost penzionu v Ivančicích za rok 2015</b>	<b>59</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Vliv hostinské činnosti na daňovou povinnost</b>	<b>60</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Penzion v Ivančicích - vliv vypořádacího koeficientu na daňovou povinnost při hostinské činnosti</b>	<b>61</b>
<b>Tab. 16</b>	<b>Penzion pro seniory Alfa – daňová povinnost za 1. čtvrtletí 2015</b>	<b>63</b>
<b>Tab. 17</b>	<b>Penzion pro seniory Alfa – daňová povinnost za 2. čtvrtletí 2015</b>	<b>64</b>



---

<b>Tab. 18</b>	<b>Penzion pro seniory Alfa – daňová povinnost za 3. čtvrtletí 2015</b>	<b>65</b>
<b>Tab. 19</b>	<b>Penzion pro seniory Alfa – daňová povinnost za 4. čtvrtletí 2015</b>	<b>67</b>
<b>Tab. 20</b>	<b>Celková daňová povinnost na základě vypořádacího koeficientu</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 21</b>	<b>Penzion Alfa – přehled obratu při rozdílném uplatňování nájmu</b>	<b>69</b>
<b>Tab. 22</b>	<b>Souhrn daňových povinností penzionu Alfa za rok 2015</b>	<b>70</b>
<b>Tab. 23</b>	<b>Daňová povinnost penzionu Alfa při provozování hostinské činnosti</b>	<b>71</b>
<b>Tab. 24</b>	<b>Celková daňová povinnost penzionu Alfa při provozování hostinské činnosti po vypočtení vypořádacího koeficientu</b>	<b>72</b>



# 1 Úvod a cíl práce

## 1.1 Úvod

Neziskový sektor má v české krajině bohatou historii. V současné době jej rozdělujeme na státní a nestátní, přičemž příspěvkové organizace řadíme právě ke státnímu sektoru. Znamená to, že jsou zřizovány samotným státem nebo územním samosprávným celkem.

Tato práce se bude zabývat příspěvkovými organizacemi, konkrétně penziony pro seniory, zřízených obcemi, jako územním samosprávným celkem. Zřízení takové organizace je tedy plně v kompetenci obce. Obec je tedy zřizuje v rámci své působnosti pro takové činnosti, které mají neziskovou povahu, přičemž jejich rozsah a struktura vyžadují samostatnou právní subjektivitu.

Samotné zřízení příspěvkové organizace je pak plně v roli zastupitelstva obce, které ji pak samozřejmě může i rušit, či schvalovat zřizovací listiny. Takové kompetence vyžadují určitou zodpovědnost, neboť při zakládání příspěvkových organizací musíme mít na paměti, že se zde rozhoduje o nakládání s veřejnými prostředky a majetkem, čili vznik takové organizace by měl chránit veřejný zájem při respektování veškerých pravidel daných zákonem. Zastupitelstvo tedy schvaluje, ovšem samotnému schválení musí předcházet podrobná analýza všech právních aspektů a ekonomických analýz s ohledem na specifika dané činnosti, pro kterou se příspěvková organizace zřizuje, což je v kompetenci rady obce. Samotná rada následně předloží zastupitelstvu návrh na zřízení.

Penziony jsou zřizovány na základě zřizovacích listin, kde mezi nejdůležitější informace patří zejména jméno subjektu, vymezení hlavního účelu, vymezení majetku svěřeného do správy a označení statutárních orgánů.

Velmi důležité je vymezení hlavního účelu a předmětu činnosti, což má značit za jakým účelem byla organizace zřízena a jaké bude vykonávat činnosti, které jsou ve prospěch občanů. V praxi je hlavní činnost určena velmi obecně, neboť to dává možnost zahrnout velký rozsah jednotlivých činností.

V rámci penzionů pro seniory se často jedná o domy s pečovatelskou službou, kde charakterem služby je zejména poskytnutí ubytování, stravování a pečovatelské služby lidem, kteří na tuto službu mají ze zákona nárok.

Z pohledu dani z přidané hodnoty pak záleží na rozsahu činností uvedených ve zřizovací listině, které dávají penzionům možnost různých způsobů uplatnění daně. Ze zákona je nájem bytových prostor, což je jedna ze základních služeb penzionů, osvobozen od daně bez nároku na odpočet, čili penzion musí rozlišovat plnění, která jsou s touto činností spjatá. Dále se mezi významnou složku řadí hostinská činnost, která může být v rámci provozování vedlejším zdrojem a výhodně z pohledu penzionu ovlivňovat krátkí koeficient.

Základním stavebním kamenem je ovšem vedení města, které organizaci zřídilo, neboť špatná komunikace mezi městem a organizací, nebo neochota města řešit dané situace, ať už v rámci politických tlaků nebo jiných důvodů, může mít za následek nevhodné využívání příspěvkové organizace.

## **1.2 Cíl práce**

Cílem diplomové práce je vyhodnotit dopady uplatnění daně z přidané hodnoty na penziony pro seniory, které jsou zřízeny obcí jako příspěvkové organizace. Dopady budou zkoumány na dvou penzionech, které jsou plátcí daně, z hlediska využívání hlavních činností a systému uplatňování nájmu. Penziony byly vybrány z hlediska rozdílnosti výše obrátů záměrně, neboť obrát je základním aspektem, který má z pohledu uplatnění nájmu největší vliv. V rámci hostinských činností a spolupráce s pečovatelskou službou bude věnována pozornost, zejména na efektivnost fungování současného systému z hlediska daně z přidané hodnoty.

Dílčím cílem bude vyhodnocení dopadů jak z finančního, tak z administrativního hlediska, spolu s vysvětlenými důvody a s následnými návrhy a doporučeními na zlepšení současné situace z pohledu daně z přidané hodnoty.

## 2 Metodika

Tato diplomová práce se skládá ze dvou hlavních částí, konkrétně z literární rešerše a z vlastní práce.

Úvod literární rešerše se věnuje rozdělení národního hospodářství na ziskový a neziskový sektor. Dále se blíže zaměřuje na neziskový sektor, do kterého spadají penziony pro seniory, jakožto příspěvkové organizace. Důležitým bodem je problematika DPH, které se věnuje podstatná část literární rešerše. Tato oblast je zpracována s ohledem na dané téma. Oblast DPH byla, kromě všeobecných částí, cílena především na problematiku spojenou s neziskovým sektorem, respektive příspěvkovými organizacemi. Teoretická část je zpracována s využitím potřebných zákonů (zejména zákona o dani z přidané hodnoty) a odborné literatury. V literatuře byl především kladen důraz na aktuálnost daných publikací.

Ve vlastní práci byla využita data za rok 2015 dvou příspěvkových organizací, a to Penzionu pro seniory v Ivančicích a Penzionu Alfa. Jako data slouží účetní výkazy, daňová přiznání a jiné informace poskytnuté oběma penziony. Na přání vedení penzionu Alfa, který si přál zůstat v anonymitě, není uvedeno jeho pravé jméno a město, ve kterém je zřízeno.

V práci je využito metod deskripce, modelování, analýzy a komparace. Metodou deskripce jsou popsány informace o vybraných penzionech pro seniory. Dále je zpracována daňová povinnost k dani z přidané hodnoty obou penzionů za jednotlivá zdaňovací období roku 2015. Pomocí metody modelování založené na aktuálních a historických datech jsou následně vytvořeny jednotlivé situace v podobě odlišných systému uplatňování nájmů, vlivu pečovatelské služby a skutečování hostinské činnosti. Následně jsou jednotlivé modelové situace analyzovány a metodou komparace porovnávány se skutečností z hlediska vlivu na obrat, vypořádací koeficient a celkového vlivu na daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty.

Je třeba zdůraznit, že v práci muselo být využito několika zjednodušujících předpokladů. Zejména se jedná o oblast v provozování hostinské činnosti, kde je k modelovým situacím využito dat z minulosti, neboť oba penziony, již hostinskou činnost neprovozují, i když ji mají ve zřizovací listině. U vlivu pečovatelské služby u penzionu v Ivančicích je modelová situace založena na současných údajích a interních kalkulacích penzionu.

V každé oblasti dojde pomocí metody komparace k porovnání dílčích výsledků modelových situací z hlediska dopadů uplatňování DPH na daný subjekt vzhledem ke skutečnosti. Na základě získaných výsledků budou následně vyvozeny patřičné závěry a doporučení.

## 3 Literární rešerše

### 3.1 Neziskový sektor

V národním hospodářství existují subjekty, které jsou zařazovány dle tzv. Pestoffova trojúhelníkového modelu národního hospodářství do neziskového sektoru. Konkrétně se jedná o subjekty, které nejsou založeny za účelem dosahování zisku, a proto bývají tyto organizace nazývány jako neziskové či nevýdělečné. Tetřevová (2007) uvádí následující znázornění pozice v národním hospodářství u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání:

Tab. 1 Rozdělení národního hospodářství

Národní hospodářství	
Ziskový (tržní) sektor	Neziskový (netržní) sektor
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Veřejný sektor</li> <li>- Soukromý sektor</li> <li>- Sektor domácností</li> </ul>

Zdroj: Vlastní zpracování.

Stejskal, Kuvíková a Maťáková (2012) ovšem dodávají, že výše uvedená označení jsou pouze obecným pojmenováním druhu organizace, nikoliv vyjádřením jejího přesného charakteru. Neziskové organizace mohou vytvářet zisk a mohou vydělávat prostředky vedlejší nebo též podnikatelskou činností. Jak autoři ovšem dodávají, omezením je pouze povinnost reinvestovat takto nabyté prostředky do hlavní činnosti.

Neziskové organizace můžeme dále rozdělit na:

- Státní organizace
- Nestátní (nevládní) organizace

Tímto způsobem se má podle Pelikánové (2016) vyjadřovat explicitní odluka od státu nebo vlády (včetně regionálních úrovní), jakožto zřizovatele vzniku takové organizace.

Z toho tedy vyplývá, že státní neziskové organizace zřizuje stát, kraje, obce, či jejich organizační složky. Jde především o organizační složky a příspěvkové organizace, které jsou těmito institucemi zřízeny a zabezpečují výkon státní správy nebo zajištění dalších služeb, např. zdravotních a sociálních.

Naopak nestátní organizace jsou zřizovány občany a mají charakter právnických osob. Můžeme je tedy označit jako nezávislý sektor, neboť tyto organizace fungují nezávisle na vládě. Tetřevová (2007) tento sektor označuje jako dobrovolný, čímž zdůrazňuje dobrovolnost působení v tomto sektoru.

#### 3.1.1 Definice neziskových organizací

Pojem nezisková organizace je, jak uvádí Stuchlíková s Komrskovou (2009), v právním řádu České republiky naprosto neznámý. Dle autorek vyjadřuje organi-

zaci, která vznikla za účelem vykonávání veřejně prospěšné činnosti, nikoliv za účelem dosahování zisku. Tetřevová (2007) zase uvádí, že tyto organizace nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a jsou to takové organizace, o jejichž činnosti je jiný zájem (státu, společnosti či jiné určité skupiny). Vít (2015) dodává, že všechny definice neziskového sektoru odpovídají záměru, se kterým jednotliví autoři definici vytvořili a činnost, poslání a funkce nevýdělečné organizace jsou pak znaky, které všechny definice spojují.

Podle Dobrozemského se Stejskalem (2015) sice neexistují oficiální definice, ovšem v případě neziskového sektoru či organizace se jedná o pojmy zažité a běžně používané. Autoři tuto problematiku dále rozvádějí. Pojem neziskový je sice akademickou obcí odmítán, ovšem z důvodu neexistence českého ekvivalentu slova, je tento termín běžně používán. Jedná se totiž o špatný překlad právního výrazu non-profit, případně non for profit. V tomto ohledu je vhodnější nevýdělečná organizace, která není zřízena za účelem dosahování zisku. Oba pojmy jsou tedy běžně používané v české odborné literatuře, bez ohledu na to, zda se jedná o termín vhodný či ne.

### 3.1.2 Veřejně prospěšný poplatník

V českém právním rámci nalezneme vymezení pro veřejného prospěšného poplatníka v Novém občanském zákoníku (dále jen NOZ), konkrétně v §146. Z NOZ vyplývá, že veřejně prospěšná právnická osoba je taková, která má za poslání přispívat vlastní činností k dosahování obecného blaha, za podmínky, že na rozhodování mají podstatný vliv bezúhonné osoby, majetek byl nabyt z poctivých zdrojů a jmění je hospodárně využíváno k veřejně prospěšnému účelu.

Tento pojem najdeme také v §17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Zde je vymezeno, že veřejně prospěšný poplatník je takový poplatník, který v rámci hlavní činnosti vykonává činnost, která není podnikáním. Tato činnost vyplývá ze zakladatelského právního jednání, statutu, stanov, zákona, nebo rozhodnutí orgánu veřejné moci.

Pelikánová (2016) uvádí, že se jedná zejména o:

- Zájmové sdružení právnických osob, pokud není založeno za účelem podnikání.
- Spolek, oborová organizace.
- Politická strana, politické hnutí.
- Registrovaná církev a náboženská společnost.
- Nadace a nadační fond.
- Obecně prospěšná společnost a ústav.
- Veřejná vysoká škola, veřejná výzkumná instituce.
- Školská právnická osoba.
- Organizační složka státu.
- Obec, kraj, dobrovolný svazek obcí.
- Příspěvková organizace.
- Státní fond atd.

Zároveň ZDP uvádí v §17a odst. 2 výčet, kdo není veřejně prospěšným poplatníkem:

- Obchodní korporace.
- Česká televize, Český rozhlas a Česká tisková kancelář.
- Profesionální komora nebo poplatník založený za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů, u nichž nejsou členské příspěvky osvobozeny od daně, s výjimkou organizace zaměstnavatelů.
- Zdravotní pojišťovna.
- Společenství vlastníků jednotek.
- Nadace.

### 3.1.3 Příspěvkové organizace

Jak již bylo zmíněno, příspěvkové organizace patří mezi státní neziskové organizace a jsou tedy zřizovány státem nebo územním samosprávným celkem. Stejskal, Kuvíková, Maťáková (2012) zdůrazňují, že musíme rozlišit příspěvkové organizace, na organizace ústředně řízené státem, jejichž hospodaření a zřizování se řídí zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů a následně zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů a na organizace zřízené územním samosprávným celkem, které se řídí zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Z účetního hlediska postupují příspěvkové organizace podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 410/2009 Sb. Malíková (2014) dále zmiňuje, že příspěvkové organizace účtují o pohledávkách, majetku, závazcích, tvorbě hospodářského výsledku, nákladech a výnosech. Důležité je členění na hlavní a vedlejší činnost. Vedlejší činnost neboli činnost hospodářská, musí být zisková a zároveň nesmí být dotována z veřejných prostředků. Autorka také uvádí, že majetek zřizovatele svěřený organizaci do správy nebo pořízený z prostředků uživatele se odepisuje. Organizace zřízená územním samosprávným celkem je schopna nabývat majetek do vlastnictví, na rozdíl od příspěvkových organizací zřízených státem. Dále autorka dodává, že je schopna nabývat vlastnických práv, zejména dary, dědictvím a pořízením 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 příslušným poměru daňové odpisy. Majetek by měl být evidován analyticky na majetek zřizovatele svěřený organizaci do správy a na majetek jí vlastní.

Autoři Stejskal, Kuvíková a Maťáková (2012) dále zmiňují, že činnost příspěvkových organizací nesmí být provozována na principu samofinancování nebo ziskovosti, co samo o sobě vypovídá ze základního principu nevýdělečných organizací. Mezi činnostmi, které organizace poskytují, patří především služby, které jsou poskytovány za nižší dotované ceny, než které by odpovídaly nákladům na danou službu. Dále mohou některé služby poskytovat i zdarma. Takové služby pak orga-



nizaci hradí příspěvek na její činnost od zřizovatele. Okruh působnosti příspěvkových organizací je pak zejména vědy a výzkumu, údržby komunikací, zdravotnictví, školství, sociální péče apod.

Dobrozemský a Stejskal (2015) uvádějí, že poskytnutím příspěvku na činnost, zřizovatel vstupuje do řízení organizace, což se dalo vyčíst, již z předchozího odstavce. Množství poskytnutých služeb pak záleží na výši příspěvku zřizovatele, který tak může ovlivnit množství poskytnutých služeb. Autoři zmiňují, že příspěvková organizace nemusí být plně závislá na příspěvku od zřizovatele, neboť zároveň může část finančních prostředků získávat pomocí vlastní ekonomické činnosti. Z tohoto důvodu může být dle Stejskala, Kuvíkové a Maťátkové (2012) zřízeno jako další součást řízení obchodního oddělení. Ekonomickou činnost ovšem nemůže organizace provozovat jenom tak. Pokud ji chce organizace provozovat, pak je nutné souhlasu zřizovatele. Zároveň by tato činnost měla být jako doplňková s využitím volných kapacit zařízení, budov a pracovníků. Malíková (2014) uvádí, že organizaci může být nařízen odvod prostředků do rozpočtu zřizovatele, a to v případě, že plánované výnosy organizace převýší náklady, nebo pokud zdroje na investice převýší potřebu jejich užití, anebo při porušení rozpočtové kázně. Jak již bylo uvedeno dříve, v případě, že má organizace povolení od zřizovatele k provozování ekonomické činnosti, pak by tato činnost měla být zisková a zisk musí být použit pro rozvoj hlavní činnosti organizace. Rozpočet příspěvkové organizace by měl být na konci roku vyrovnaný.

Autoři Stejskal, Kuvíková a Maťáková (2012) uvádějí, že se v České republice častěji objevují snahy transformovat některé příspěvkové organizace na komerční právní formy (společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti). Důvodem vidí snahu o uspořené finančních prostředků, zajištění dynamiky a flexibility a využití různých úspor. Jako cíl uvádějí snahu uspořit finanční prostředky, zajistit dynamiku a flexibilitu těchto subjektů, případně využít různé úspory, které jako státní nezisková organizace využít nemohla. Jako typický příklad autoři uvádějí transformace krajských nemocnic na akciové společnosti vlastněné samosprávným krajem.

Na vrcholu hierarchie příspěvkové organizace stojí vedoucí organizace (ředitel). Ten je jmenován zřizovatelem a zároveň je statutárním orgánem, který vystupuje za příspěvkovou organizaci navenek. Morávek s Prokúpkovou (2015) uvádějí, že další organizační členění příspěvkových organizací bývá podobné. Do základního členění patří např. útvary ekonomické, právní či správní oddělení (někdy též oddělení vnitřního auditu). Další část útvaru, která je nepostradatelná, se zabývá provozováním veřejných služeb, které představují provozování hlavní činnosti (vykonává technické nebo provozní oddělení). Autoři dále uvádějí, že jednotlivé útvary či oddělení záleží na základním poslání, kvůli kterému byly organizace zřízeny zřizovatelem, a dále na jejich velikosti. Dobrozemský se Stejskalem (2015) uvádějí, že na hospodaření příspěvkových organizací dohlíží kromě vnitřního kontrolního oddělení, také příslušný kontrolní útvar daného zřizovatele. Organizační schéma tedy můžeme shrnout do následující podoby, jak ukazuje tabulka č. 2.

Tab. 2 Organizační schéma příspěvkové organizace

Ředitel		
Ekonomické oddělení	Provozní oddělení	Technické oddělení
-Audit, kontrola	-Provoz 1	
-Účetnictví	-Provoz 2	
	-Provoz 3	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Stejskala, Kuvíkové, Maťákové (2012).

Zde naráží Havlan (2008) na skutečnost, že v zákoně č. 250/2000 Sb. není zmíněno, že je ředitel jako jediný typ statutárního orgánu, v zákoně je totiž použito množné číslo, čili v souladu se zákonem se hovoří o statutárních orgánech. Autor tedy naznačuje, že dle zákona je možné ustanovit jako vedoucí orgán správní radu. Pospíšil (2016) však dodává, že se v praxi jedná o možnost spíše hypotetickou. Ovšem v zápětí dodává, že v praxi se lze shledat se situací, kdy byl jako statutární orgán ředitel a město zároveň zřídilo i správní radu, která má rozhodovat hlasováním o zásadních otázkách. V takových případech však vyvstává problém s určením zodpovědnosti za hospodaření organizace. Dále se ještě lze v praxi setkat s institutem pověření vedením organizace, kdy daná osoba vystupuje jako pověřený ředitel, či osoba pověřená zřizovatelem organizace. Dle autora se jedná o přežitek z minulosti, ovšem v překladu se vlastně jedná o místo ředitele na dobu určitou.

Pelikánová (2016) dodává, že příspěvkové organizace hospodaří na základě schváleného ročního rozpočtu. Výsledky hospodaření následně předkládá ke schválení zřizovateli, který rozhoduje o rozdělení zisku nebo o způsobu úhrady ztráty.

### 3.2 Dům s pečovatelskou službou

Na základě změny zákona o sociálních službách č. 108/2006 Sb., které nabyly účinnosti 1. 1. 2007, se některé penziony transformovaly na dům s pečovatelskou službou. Jelikož ve vlastní práci budou zkoumány dva takové penziony pro seniory, je vhodné uvést, co dům s pečovatelskou službou je.

Takový penzion je dle Králové s Rážovou (2009) určen k bydlení pro osoby, které nevyžadují neustálou komplexní péči, ovšem z důvodu vyššího věku, či zdravotního stavu vyžadují péči jiné osoby. V penzionech je pak tato pomoc poskytnuta pomocí poskytnutí ubytování a pečovatelské služby.

Zákonné změny měli vést k naplnění kvality standartu sociálních služeb. Z hlediska změn vyplynulo pro pečovatelskou službu několik nových povinností.

Jak uvádí Matoušek (2007), změny se týkaly nejenom celkového pojetí sociálních služeb, ale i jejich druhů, forem, podmínek pro poskytování a zároveň se změnil i způsob financování. Pečovatelská služba je nyní vymezena jako služba terénní a ambulantní s danými základními činnostmi. Mezi tyto činnosti patří pomoc při běžných úkonech o vlastní osobu, při osobní hygieně, stravování v domácnosti a zajištění kontaktu se sociálním prostředím. Autor dále uvádí, že zákon nyní stanovuje pravidla pro úhradu služeb a maximální výši úhrady. Z vyhlášky č. 505/2006

Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách, plyne, že maximální výše úhrady jsou následující:

- 120 Kč/hod při základních úkonech v podobě péče za vlastní osobu, osobní hygienu, pomoci při přípravě jídla a jeho podávání, při běžném úklidu domácnosti a při zprostředkování kontaktu se společenským prostředím.
- 160 Kč za poskytnutí celodenní stravy v podobě 3 hlavních jídel.
- 75 Kč za zajištění obědu.
- 25 Kč za dovoz nebo donášku jídla.
- 110 Kč za velký nákup (např. týdně, nebo vybavení domácnosti).
- 60 Kč za praní a žehlení ložního a osobního prádla.

Zákon určuje i okruh osob, kterým je uvedená služba poskytována. Novinkou je povinnost uzavření pojistné smlouvy pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou při poskytnutí služeb. Králová s Rázovou (2009) uvádějí jako další novou podmínku povinnost vedení evidence žadatelů o sociální služby, se kterým poskytovatel nemohl ze zákonných důvodů uzavřít smlouvu. Autorky dodávají, že subjekty může kontrolovat inspekce poskytování sociálních služeb v oblasti kvality poskytnutí služeb, které uvádí zákon. Autorky uvádějí jako další změnu, vyšší nároky a předpoklady pro výkon sociálního pracovníka. Pracovníci, kteří nesplňovali dané kvalifikační předpoklady, měli povinnost doplnit si vzdělání v následujících 18 měsících.

Autorky dále zmiňují, že v ČR je několik konceptů poskytování pečovatelské služby, a to v rámci obce, kraje, církevní právnickou osobou, nestátní neziskovou organizací nebo fyzickou osobou. V rámci obce jsou následující možnosti:

- Obec je sama registrovaným poskytovatelem pečovatelské služby.
- Obec zřídí příspěvkovou organizaci či jinou právnickou osobu za účelem poskytnutí pečovatelské služby.
- Obec zadá poskytování služby jiným registrovaným poskytovatelům na svém území.
- Obec finančně podporuje pečovatelské služby všech registrovaných poskytovatelů na svém území.

Ve vlastní práci pak budou předmětem zkoumání domy s pečovatelskou službou, kde je obec sama registrovaným poskytovatelem (Penzion pro seniory v Ivančicích) a v druhém případě, kdy obec zřídila příspěvkovou organizaci (Penzion pro seniory Alfa).

### 3.3 DPH u příspěvkových organizací

Při vstupu České republiky do Evropské unie (dále jen EU) došlo k přijetí nového zákona v oblasti DPH, který v plné míře nahradil předchozí zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Důvodem pro přijetí nového zákona byla harmonizace právní úpravy DPH s právem EU. Morávek s Prokúpkovou (2015) zdůrazňují, že bylo nutné implementovat do českého zákona zejména Šestou směrnicí ES (77/388/EHS) a další směrnice EU. Od té doby byl tento zákon přibližně 40krát novelizován. Autoři dále dodávají, že velmi důležitá je v oblasti DPH také judikatu-

ra Soudního dvora, který vykládá jednotlivá ustanovení a pojmy příslušných předpisů. Dobrozemský se Stejskalem (2015) dodávají, že i přes harmonizaci právní úpravy s právem EU, se může v některých aspektech zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) odlišovat od harmonizované úpravy. Mezi další informační zdroje na národní úrovni patří informace, pokyny a sdělení Generálního finančního ředitelství a někdy také samotného Ministerstva financí České republiky. Autoři také zmiňují, že nevýdělečné organizace nepatří mezi typické plátce DPH. A to z důvodu, že ZDPH zakládá pro tyto daňové subjekty úlevy, a to konkrétně při výkonu poslání nebo činností, které jsou ve veřejném zájmu.

Podle Musilové s Fitříkovou (2010) je uplatňování DPH u příspěvkových organizací a obcí považováno za problematickou oblast. Autorky zmiňují například tyto konkrétní případy:

- Nájmy a s nimi související služby.
- Úplatný převod majetku, vklad majetku a věcná břemena.
- Ubytovací služby
- Stravovací služby
- Provoz kulturních zařízení.

### 3.4 Předmět DPH

Dobrozemský a Stejskal (2015) uvádějí, že definice předmětu DPH byla od roku 2014 změněna, kdy se v současné době používá pro předmět daně výraz plnění. V obecné rovině platí, jak dodává Morávek s Prokúpkovou (2015), že se ZDPH vztahuje na zboží, mezi které patří od roku 2014 i nemovité věci a služby. Všechna přijatá i poskytnutá plnění pak můžeme rozdělit na plnění, která:

- Nejsou předmětem daně.
- Jsou předmětem daně.

Mezi plnění, která jsou předmětem daně, řadíme dodání zboží, poskytnutí služby, převod nemovitosti. Plnění, která jsou předmětem daně, dále můžeme podle autorů rozdělit na:

- Zdanitelná plnění, na která je uplatňována DPH.
- Plnění osvobozená od daně.

A plnění osvobozená od daně se dále dělí na:

- Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.
- Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Společným znakem u těchto plnění je, že se neuplatňuje daň výstupu, čili DPH se nepřipočte k ceně. Rozdíl ovšem nastává při uplatnění daně na vstupu. U plnění s nárokem na odpočet se může zaplacená daň odečíst, takže plátcí vzniká nárok na odpočet, ovšem u plnění osvobozených bez nároku na odpočet není možné nárokovat zaplacenou daň na vstupu.

Předmět daně je blíže vymezen v §2 ZDPH. V rámci příspěvkových organizací se bude dle Morávka s Prokúpkovou (2015) jednat zejména o:

- Dodání zboží za úplatu osobou, která je povinná k dani s místem plnění v tuzemsku.

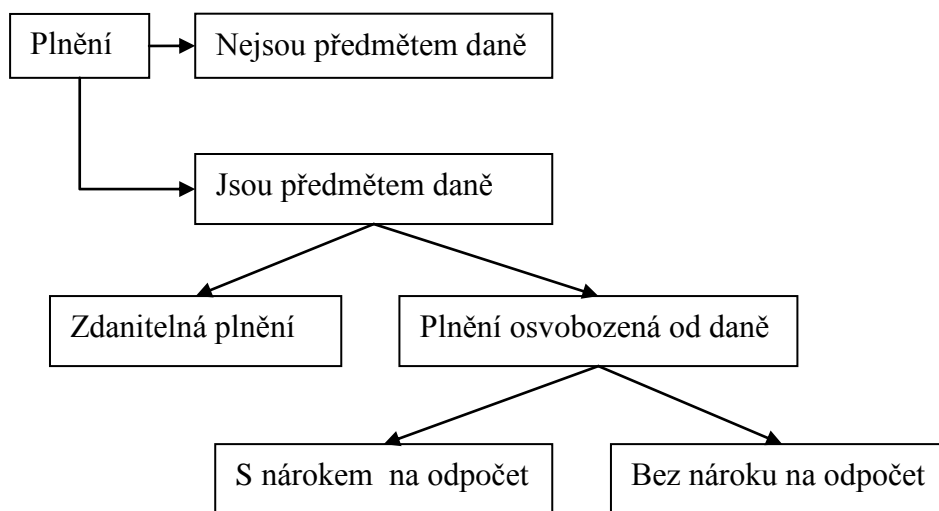
- Poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku.

Z toho tedy podle autorů vyplývá, aby se jednalo o plnění, které je předmětem daně, musí být současně splněny všechny následující podmínky:

- Za úplatu.
- Osobou povinnou k dani.
- V rámci ekonomické činnosti.
- S místem plnění v tuzemsku.

Pokud tedy není některá z těchto podmínek splněna, nejedná se o plnění, které je předmětem daně v tuzemsku a nepodléhá tedy DPH. Dle autorů se problematika DPH bude příspěvkových organizací přímo týkat v situaci, kdy budou plátcí daně, anebo když se stanou identifikovanými osobami.

K rekapitulaci předmětu daně bude nyní uvedeno následující schéma uvedené na obr. 1.



Obr. 1 Schéma předmětu daně

Zdroj: Vlastní zpracování.

### 3.5 Ekonomická činnost

Morávek s Prokúpkovou (2015) říkají, že předpokladem, aby se příspěvková organizace stala plátcem DPH, je skutečnost, že se musí jednat o osobu povinnou k dani. Aby se však jednalo o osobu povinnou k dani, musí příspěvková organizace samostatně uskutečňovat ekonomickou činnost. Definice ekonomické činnosti se skrývá přímo v ZDPH, konkrétně se jedná o § 5 odst. 2. Ze zákona tedy vyplývá, že ekonomická činnost je chápána, jako činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících

služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů, která je vykonávána soustavně. Dále se pak ekonomickou činností rozumí využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, kdy majetek musí být využíván soustavně a zároveň musí být tato činnost vykonávána za účelem získání příjmů.

Pelikánová (2016) uvádí, že právě poslední podmínka je pro nevýdělečné organizace příčinou toho, proč se na jejich činnost vztahuje ZDPH. Podle autorky prakticky všechny tyto organizace vykonávají nějakou činnost za účelem získání příjmů, ale současně takovou činnost nevykonávají za účelem zisku. Morávek s Prokúpkovou (2015) s tímto tvrzením souhlasí a konkrétně vyjmenovávají typické činnosti příspěvkových organizací. Mezi tyto činnosti řadí např. knihovny, muzea, sociální péče, zdravotnictví, kulturní střediska, školství, vzdělávání a navíc je u příspěvkových organizací běžný nájem majetku.

Musilová s Fitříkovou (2010) zmiňují, že v praxi je možné se setkat s doplňkovou činností, která je uskutečňována příležitostně a z hlediska DPH není nijak definovaná. Abychom posoudili, zda je z hlediska DPH činnost doplňková, musíme použít hodnotu celkových výnosů za sledované období. Za doplňkovou pak budeme používat takovou činnost, která je svými výnosy nevýznamná vzhledem k celkovým výnosům. Dále lze také využít např. rozsah využití majetku či zaměstnanců k provozování této činnosti. Důležitým aspektem je však příležitostné uskutečňování této činnosti, nesmí zde být předpoklad provozování do budoucna. Autorky upozorňují, na zaměnění činnosti doplňkové a doplňkové činnosti, která je uskutečňována příležitostně. Doplňková činnost je vymezena zřizovatelem ve zřizovací listině a nepatří do hlavní činnosti. Jedná se o tzv. hospodářskou neboli vedlejší činnost, která je doplňková k činnosti hlavní. Taková vedlejší činnost by měla být zisková, přičemž zisk se použije k financování hlavní činnosti. Dle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, může příspěvková organizace v rámci doplňkové činnosti provádět ekonomickou i doplňkovou činnost z pohledu ZDPH.

Morávek s Prokúpkovou (2015) rozebírají i další problematiku. Jedná se o situaci, kdy příspěvková organizace poskytuje služby za příspěvek či dotaci od svého zřizovatele, popř. z jiného zdroje veřejného rozpočtu. Podle názoru autorů jsou dvě možnosti, jak posuzovat takovou situaci. V prvním případě se dá na poskytování těchto služeb nahlížet jako na ekonomickou činnost, ovšem příspěvek od poskytovatele není úplatou za tuto činnost. U druhé varianty uvádí autoři závěr, že v rámci poskytnuté služby, nelze považovat dotaci ani příspěvek za úplatu za tyto služby. Z tohoto titulu není poskytování těchto služeb předmětem daně a není považováno za ekonomickou činnost. Řešení je důležité v rámci DPH zejména z důvodu, zda se příspěvková organizace může stát osobou povinnou k dani z důvodu těchto služeb, či nikoliv. Autoři dodávají, že se v praxi prosazuje spíše druhý závěr, tudíž by se příspěvková organizace z titulu těchto služeb neměla stát osobou povinnou k dani. Z toho vyplývá, že pokud příspěvková organizace použije přijaté zdanitelné plnění pouze pro účely těchto činností, pak nemá nárok na odpočet daně. V případě, že by použila přijaté zdanitelné plnění, jak pro tyto činnosti, tak pro účely činnosti ekonomické, lze uplatnit odpočet daně pouze v poměrné výši.

## 3.6 Osoby v systému DPH

### 3.6.1 Osoba povinná k dani

Osobu povinnou k dani vymezuje ZDP v § 5. Jako osobu povinnou k dani chápeme fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Hušáková s Matějkovou (2012) upozorňují, že osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena, nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Z definice osoby povinné k dani plyne, že se může jednat, jak o osoby, které mají sídlo, místo podnikání či provozovnu v tuzemsku, tak o i osoby, které je v tuzemsku nemají. Pelikánová (2016) uvádí, že rozhodujícím faktorem je opět pojem ekonomické činnosti, protože pokud by nebyla vykonávána, nemůže být příspěvková organizace osobou povinnou k dani, takže by se ani nemohla stát plátcem DPH.

Morávek s Prokúpkovou (2015) k této problematice dodávají, že se u příspěvkových organizací nemá význam zabývat tímto problémem, neboť prakticky všechny příspěvkové organizace budou osobami povinnými k dani, z důvodu, že situace, kdy příspěvková organizace provádí činnosti pouze za dotace či příspěvek od zřizovatele, je z praktického hlediska naprosto ojedinělá. Pokud by však činnost provozovali pouze za dotaci, či příspěvek, pak by se organizace osobou povinnou k dani nestala. Tento závěr by zmíněn již na konci předchozí podkapitoly.

### 3.6.2 Identifikovaná osoba

Mezi další daňové subjekty, o kterých je potřeba se zmínit, patří identifikovaná osoba. Tato problematika je upravena v § 6g-6l ZDPH. V některých případech se osoba povinná k dani nestává plátcem, ale je pouze identifikovanou osobou, která má, jak uvádí Pelikánová (2016), omezené povinnosti. Jedná se zejména o povinnosti přiznat daň z přeshraničních plnění nebo povinnost vykázat poskytnutí přeshraničních služeb s místem plnění v jiném členském státě EU. Hlavní zásadou ale je, že v případě tuzemských plnění bude tato osoba stále vystupovat jako osoba osvobozená od povinnosti uplatnit daň. Jak dodává Morávek s Prokúpkovou (2015), nebude mít tato osoba povinnost u tuzemských plnění uplatňovat daň na výstupu a současně nebude mít možnost uplatňovat nárok na odpočet. Podle autorů je důležité, že identifikovaná osoba má povinnost přiznat daň pouze ve stanovených případech, ale nárok na odpočet nemá.

Autoři dále dodávají, že příspěvková organizace se může stát identifikovanou osobou pokud:

- Pořizuje zboží z jiného členského státu EU, které je předmětem daně. V případě, že toto zboží je předmětem spotřební daně, nebo se jedná o pořízení nového dopravního prostředku, nebo ostatního zboží, V takovém případě se příspěvková organizace stává identifikovanou osobou v den, kdy hodnota převyšuje částku 326 000 Kč. Příspěvková organizace se dle autorů může registrovat dobrovolně i v případě, že tato hodnota není překročena, v případě, že toto pořízení bude považovat za předmět daně.

- V tuzemsku přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, v případě, že se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací či montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Příspěvková organizace se pak stane identifikovanou osobou v den, kdy toto plnění přijala.
- Při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě dle § 9 odst. 1 ZDPH, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně. Příspěvková organizace se pak stane osobou identifikovanou v den poskytnutí služby. Zároveň organizaci vyvstává povinnost podat i souhrnné hlášení.

Autoři považují za důležité zmínit, že se musí ve všech případech jednat o příspěvkovou organizaci, která je osobou povinnou k dani, ale dosud není plátcem daně. Dobrozemský se Stejskalem (2015) dodávají, že příspěvkové organizace se nestávají plátcem, již po uskutečnění daného plnění, z okruhu uvedeného výše, jako tomu bylo před rokem 2014 během předchozí právní úpravy DPH. Z praktického pohledu se to může týkat těch organizací, které získávají příjmy z reklamy, kterou zprostředkovává pro zahraničního partnera. Autoři uvádějí jako nejčastější případ banner prostřednictvím Googlu. Povinnost registrace identifikované osoby je upravena v § 97 ZDPH, ze kterého vyplývá, že identifikovaná osoba je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou. Ze zákona vyplývá, že identifikovaná osoba musí za kalendářní měsíc, ve kterém uskutečnila zdanitelné plnění podat daňové přiznání do 25 dnů od skončení daného kalendářního měsíce. Daň je odvedena v rámci přiznání v příslušné sazbě pro dané plnění dle ZDPH České republiky. Zároveň je nutné podotknout, že identifikovaná osoba pak nemá nárok na odpočet daně na vstupu.

### 3.6.3 Plátce daně

Vymezení plátce daně nalezneme v § 6-6f ZDPH. Pelikánová (2016) uvádí, že základním případem, kdy se příspěvková organizace stává plátcem daně, je překročení obratu. ZDPH však vymezuje i další případy vzniku plátcovství, včetně dobrovolné registrace.

Plátcem daně se ze zákona stane osoba povinná k dani, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, a u které za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne obrat 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že je zřejmé, že se opět musí jednat osobu povinnou k dani, která uskutečňuje samostatně ekonomické činnosti. Z uvedeného vyplývá, že je nutné věnovat pozornost problematice sledování výše obratu. Autoři upozorňují, že období, za které je nutné obrat sledovat, představuje období klouzavé, tzn. období se vždy posouvá o jeden měsíc. Osoba povinná k dani je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila registrační limit a plátcem se pak stane od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíc, ve kterém stanovený obrat překročila.



Vznik plátcovství ovšem mohou způsobit i další případy, které jsou uvedeny konkrétně v § 6a-6f ZDPH. Ovšem autoři se domnívají, že co se týče příspěvkových organizací, jsou tyto možnosti veskrze irelevantní, až na možnost dobrovolné registrace. Osoba povinná k dani, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, a která zároveň uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem, u kterých může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, se stává plátcem daně dnem, který následuje po dni, ve kterém mu bylo oznámeno rozhodnutí, díky kterému se tato osoba stane osobou registrovanou. Pelikánová (2016) dodává, že podmínkou je, že příspěvková organizace uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně. Za den oznámení rozhodnutí, se pak považuje takový den, ve kterém se může příjemce rozhodnutí s daným rozhodnutím seznámit. Takovým dnem je tedy den doručení rozhodnutí. Morávek s Prokúpkovou (2015) doplňují, že v praxi se často stává, že správce daně vyžaduje jako důkaz, že je plátce v postavení osoby povinné k dani, první vydanou fakturu. Ovšem podle autorů je zužování důkazních prostředků pouze na vydané faktury nepřípustné, protože dle judikatury evropského soudního dvora se za ekonomickou činnost považují, jak činnosti přípravné, během kterých plnění na výstupu neprobíhají, tak i činnosti závěrečné, kdy plnění na výstupu už neprobíhají. Důležitá jsou tedy slova ještě a už.. Z toho tedy vyplývá, že za důkaz se může považovat např. uzavřená smlouva, stavební projekt, živnostenské oprávnění atd. Zároveň autoři připouštějí, že situací, kdy pro příspěvkovou organizaci bude výhodné stát se dobrovolně plátcem daně, bude málo. Jako důvod uvádějí nevýhodné krácení nároku na odpočet daně.

### 3.7 Problematika obratu

Již v předchozí subkapitole jsme se o obratu zmínili. Osoba povinná k dani musí sledovat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, zda nepřekročila obrat 1 000 000 Kč. V takovém případě by se musela registrovat jako plátce DPH. Pro účely DPH je obrat vymezen v § 4a ZDPH. Pelikánová (2016) vysvětluje, že se do obratu započítává souhrn úplat bez daně, do kterých se započítává i dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění v podobě dodání zboží a poskytnutí služby, které mají místo plnění v tuzemsku. Jedná se o následující úplaty za:

- Zdanitelné plnění.
- Plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet
- Plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Morávek s Prokúpkovou (2015) definici rozebírají blíže a zabývají se tím, co znamená souhrn úplat. Dle autorů by se mělo jednat o hodnotu peněžitého či nepeněžitého plnění, které je v souvislosti s předmětem daně poskytnuto.

Do obratu se zachycují také dotace k ceně, vymezené v § 4 odst. 1 písm. k) ZDPH, jiné dotace nikoliv. ZDPH je vymezuje jako přijaté finanční prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu,

z grantů EU či dle obdobných programů, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění. Musilová s Fitříkovou (2013) zmiňují, že za dotaci k ceně se dle ZDPH nepovažuje dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Morávek s Prokúpkovou (2015) zdůrazňují, že se jedná o úplaty za uskutečněná plnění, takže přijaté platby před uskutečněním plnění (zálohy) se do obratu nezahrnují. Musí se jednat o plnění s místem plnění v tuzemsku, což znamená, že pokud je plnění mimo tuzemsko, tak takové úplaty nejsou součástí obratu. Dobrozemský se Stejskalem (2015) dále dodávají, že z definice vyplývá, že se do obratu nezahrnují plnění osvobozená bez nároku na odpočet až na některé výjimky. Mezi tyto výjimky patří:

- Finanční činnosti vymezené v § 54 ZDPH.
- Penzijní činnosti vymezené v § 54a ZDPH.
- Pojišťovací činnosti vymezené v § 55 ZDPH.
- Dodání vybraných nemovitých věcí vymezených v § 56 ZDPH.
- Nájem vybraných nemovitých věcí vymezených v § 56a ZDPH.

Autoři dále dodávají, že podmínkou, aby byly tyto činnosti do obratu zahrnuty, je, aby byly vykonávány jako hlavní činnost, nikoliv doplňkově a příležitostně. Co je doplňková činnost vykonávaná příležitostně již bylo vysvětleno v předchozím textu. Můžeme jen doplnit výklad Ministerstva financí ČR, kde je za příležitostnou činnost považována taková činnost, která není prováděna pravidelně, přičemž neexistuje ani předpoklad její soustavnosti, který je vyjádřen záměrnou opakovatelností. Na uskutečňování takové činnosti není zpravidla vyčleněn personál a náklady i úplata přijatá za takovou činnost je v porovnání s celkovými náklady a výnosy minimální. Dle tohoto výkladu se tedy jedná o činnost, která je uskutečněním něčeho výjimečného, nahodilého a nepředvídatelného, ovšem Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že i přes všechny uvedené skutečnosti se jedná o velmi obtížný výkladový problém.

Musilová s Fitříkovou (2010) uvádějí, že v případě registrace plátce DPH je nutné sledovat:

- Uskutečněná plnění, která vstupují do obratu pro účely registrace k DPH.
- Zákonnou lhůtu pro podání přihlášky k registraci k DPH, v případě, že dojde k překročení obratu.

Nyní můžeme uvést příklad na sledování obratu v průběhu určitého období. V daném příkladu budeme sledovat vývoj obrat za 2 zdaňovací období. Příklad lze vidět v následující tabulce č. 3

Tab. 3 Vývoj obratu

Rok	Měsíc	Uskutečněná plnění	Obrat během posledních 12 předcházejících měsíců
2014	Leden	60 000	60 000
2014	Únor	45 000	105 000
2014	Březen	66 000	171 000
2014	Duben	80 000	251 000
2014	Květen	72 000	323 000
2014	Červen	115 000	438 000
2014	Červenec	101 000	539 000
2014	Srpen	74 000	613 000
2014	Září	88 000	701 000
2014	Říjen	105 000	806 000
2014	Listopad	92 000	898 000
2014	Prosinec	71 000	969 000
2015	Leden	68 000	977 000
2015	Únor	64 000	996 000
2015	Březen	60 000	990 000
2015	Duben	88 000	998 000
2015	Květen	95 000	1 021 000
2015	Červen	100 000	1 006 000
2015	Červenec	99 000	1 004 000
2015	Srpen	85 000	1 015 000
2015	Září	106 000	1 033 000
2015	Říjen	93 000	1 021 000
2015	Listopad	81 000	1 010 000
2015	Prosinec	114 000	1 053 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z uvedeného příkladu v tabulce lze vyčíst, že subjekt by překročil obrat 1 000 000 Kč v květnu 2015, z čehož vyplývá, že subjekt musí podat přihlášku k registraci k DPH do 15 dnů od konce měsíce, ve kterém stanovený limit překročil. Plátcem daně by se pak subjekt stal ze zákona od 1. července 2015. Z uvedeného příkladu jde vyzorovat i již zmíněná klouzavost, kdy se sledované období vždy posune o měsíc a můžeme tedy pozorovat, že výše obratu kolísá.

### 3.8 Místo plnění

Místo plnění patří mezi důležitou problematiku z hlediska aplikace DPH, protože určuje, kde má být daň přiznána a zaplácena (ve kterém státě), popř. kde se uskutečňuje plnění osvobozené od daně. Pelikánová (2016) dále uvádí, že dle ustanov-

vení ZDPH se v návaznosti na určení místa plnění určuje, kdo má povinnost přiznat a zaplatit daň. Touto osobou totiž nemusí být vždy plátce daně, který poskytuje službu, ale také i příjemce služby.

Následující tabulka č. 4 poskytuje stručný přehled míst plnění u vybraných typů zboží a služeb.

Tab. 4 Místa plnění

<b>Popis zboží/služeb</b>	<b>Místo plnění</b>
Dodání zboží bez odeslání nebo přepravy	Místo, kde se uskutečňuje dodání zboží.
Dodání zboží s odesláním nebo přepravou	Místo, kde začíná přeprava, či odeslání.
Dodání zboží spojené s instalací nebo montáží	Místo, kde proběhne montáž, nebo instalace zboží.
Pořízení zboží z jiného členského státu EU od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU	Místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy pořizovatelem, nebo odeslání.
Dovoz zboží	Členský stát, ve kterém se nachází zboží při vstupu ze třetí země.
Poskytnutí služby osobě povinné k dani	Místo, kde má osoba, které je služba poskytována sídlo.
Služby vztahující se k nemovitostem	Místo, kde se nemovitost nachází.
Přeprava osob	Místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.
Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy	Vstupné: místo konání akce; služby přímo související s akcí: rozlišujeme, je potřeba rozlišit zda se jedná o služby pro osobu povinnou k dani nebo pro osobu nepovinnou k dani.
Stravovací služby	Místo, kde je služba poskytována
Přeprava zboží pro osoby nepovinné k dani	Místo, kde se přeprava uskutečňuje, v případě, že se jedná o přepravu mezi členskými státy EU, pak je místem plnění místo, kde byla přeprava zahájena.

Zdroj: Vlastní zpracování

Výčet není úplný a pro celkový přehled je třeba nahlédnout do § 7-12 ZDPH. Pelikánová (2016) uvádí, že zatímco v § 9 ZDPH je uvedeno obecné pravidlo pro určení místa plnění při poskytování služeb, v § 10 ZDPH najdeme pravidla při poskytnutí služby ve zvláštních případech.

Nejběžnějším případem v praxi u příspěvkových organizací je určení místa plnění při poskytnutí služby. Zároveň tento případ činí neziskovým subjektům dle Fitříkové s Musilovou (2012) nemalé potíže. Důvodem je podle nich skutečnost, že pro některé služby stanovuje ZDPH různá pravidla pro určení místa plnění.

Podle autorek je u většiny služeb při stanovení místa plnění důležitý nejen charakter služby, ale hlavně skutečnost, kdo je v pozici příjemce služby, zda osoba povinná k dani, či nepovinná k dani. Za osobu povinnou k dani se pro určení místa plnění při poskytnutí služby považuje dle § 9 odst. 3 písm. a) a b) ZDPH:

- Osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně.
- Osoba identifikovaná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU.

Fitříková s Musilovou (2012) uvádí, že se postup při stanovení místa plnění při poskytnutí i přijetí služby neliší. Vyhodnocení místa plnění se dle autorek dá shrnout do tří základních kroků:

- vyhodnocení charakteru poskytnuté, popř. přijaté služby s cílem jednoznačně určit, zda je či není posuzovaná služba uvedená ve výjimkách ze základního pravidla vymezeného v § 10a-10i ZDP. Zde by dle autorek neměl být problém určit, do které kategorie služba patří. Následně se postupuje dle toho, zda je poskytována služba uvedena v některé z výjimek.
- Pokud je posuzovaná služba uvedena v některé z výjimek, pak je místo plnění určeno dle pravidla uvedeného ve výjimce.
- Pokud není posuzovaná služba uvedena v některé z výjimek, určí se místo plnění dle základního pravidla vymezeného v § 9 odst. 1 nebo § 9 odst. 2 ZDPH.

Z § 9 odst. 1 ZDPH vyplývá, že se za místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani považuje místo, kde má příjemce služby sídlo nebo místo podnikání, popř. kde je umístěna provozovna příjemce služby. § 9 odst. 2 ZDPH se naopak týká místa plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani. Za takové místo se považuje místo, kde má poskytovatel služby sídlo nebo místo podnikání, popř. provozovnu.

Z výše uvedených základních kroků pro určení místa plnění vyplývá, že uvedené postupy dle § 9 odst. a1 a 2 ZDPH se nepoužijí, jedná-li se o služby, které jsou uvedeny v § 10 – 10i ZDPH. Konkrétně se jedná o následující služby:

- Služby vztahující se k nemovitosti.
- Přeprava osob.
- Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb.
- Stravovací služby.
- Krátkodobý nájem dopravního prostředku.
- Služby zprostředkovatele osobě nepovinné k dani.
- Přeprava zboží osobě nepovinné k dani.
- Poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité věci práce na movité věci osobě nepovinné k dani.

- Poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani.
- Služby telekomunikační, služby rozhlasové a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani.

Fitříková s Musilovou (2012) dodávají, že z praxe vyplývá, že situace, v nichž je neziskový subjekt, osoba povinná k dani, poskytuje služby uvedené v posledních 5 odrážkách, čili § 10e-10i ZDPH, osobám nepovinným k dani, se nevyskytují vůbec nebo zcela výjimečně.

### 3.9 Plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně

Morávek s Prokúpkovou (2015) zdůrazňují, že plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet mají pro příspěvkové organizace velký význam. Jako hlavní důvod můžeme uvést, že se ze zákona nezapočítávají do obratu, až na některé stanovené výjimky. V případě výjimek se jedná o finanční, penzijní a pojišťovací činnosti a dodání a nájem nemovitých věcí za podmínky, že nejsou provozovány v rámci doplňkové činnosti. V ostatních případech, kdy se tedy tato plnění nezahrnují do obratu, pak může být následkem skutečnost, že díky těmto poskytnutým plněním příspěvková organizace nemusí překročit zákonný limit k registraci k DPH. Z praktického hlediska to tedy znamená, že se příspěvkové organizace, pokud nejsou plátcí, budou snažit zahrnout, co nejvíce činností mezi tato plnění. Jak autoři dodávají, jedná se totiž o plnění, u kterých si nemůžou uplatnit nárok na odpočet, ovšem tato plnění zároveň nepodléhají dani na výstupu. Zde je vhodné upozornit na skutečnost, že v případě, kdy organizace uskutečňuje plnění zdanitelná a plnění osvobozená bez nároku na odpočet, mají ze zákona povinnost u společných přijatých plnění krátit nárok na odpočet daně koeficientem, což podrobněji upravuje ZDPH v § 76. Pelikánová (2016) dodává i jednu nevýhodu. Jelikož si příspěvkové organizace nemohou uplatnit odpočet daně, pak se tato skutečnost zřejmě promítne i do cenové tvorby plnění osvobozených bez nároku na odpočet, které organizace poskytuje.

Plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně jsou upravena § 51 ZDP. Mezi tato plnění tedy konkrétně patří:

- Základní poštovní služby a dodání poštovních známek.
- Rozhlasové a televizní vysílání.
- Finanční, penzijní a pojišťovací činnosti.
- Dodání a nájem nemovitých věcí.
- Výchova a vzdělání.
- Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží.
- Sociální pomoc.
- Provozování loterií a jiných podobných her.
- Dále pak ostatní plnění vyjmenovaná blíže v § 61 ZDPH.

- Dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet (tato plnění jsou blíže vyjmenována v § 62 ZDPH).

Pelikánová (2016) dodává, že ne všechna výše vyjmenovaná plnění mají vztah k příspěvkovým organizacím, z tohoto důvodu se v dalším textu budeme podrobněji zabírat právě těmi, která s příspěvkovými organizacemi souvisí.

### 3.9.1 Výchova a vzdělávání

V případě výchovy a vzdělávání, při plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet, nemá plátce povinnost uplatnit daň na výstupu a zároveň nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, které slouží pro účely výchovy a vzdělávání. Fitříková s Musilovou (2012) dodávají, že aby byla tato činnost osvobozena, musí daný subjekt splňovat podmínky uvedené v § 57 ZDPH, neboť příspěvkové organizace, které tuto činnost provozují, poskytují v praxi zároveň i další služby, které mají charakter zdanitelného plnění. Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že uvedeného § 57 ZDPH vyplývá, že osvobození není svázáno pouze s činností, kterou organizace vykonává, nýbrž i s osobou, která ji vykonává.

Běhounek (2016) uvádí, co se považuje za výchovu a vzdělávání:

- Výchovná a vzdělávací činnost, kterou poskytují zařízení mateřských, základních, středních, vyšších odborných a jazykových škol a konzervatoře. Dále se jedná o výchovnou a vzdělávací činnost uskutečňovanou na pracovištích fyzických nebo právnických osob, které splňují určité podmínky.
- Školské služby poskytované ve školských zařízeních, které jsou zapsány ve školském rejstříku. Podmínkou však je, že musí doplňovat vzdělávání. Mezi další školské služby se řadí i poskytnutí preventivně výchovné péče.
- Vzdělávací činnost poskytovaná vysokými školami (v akreditovaných studijních programech a oborech).
- Rekvalifikace poskytovaná osobami, které mají příslušnou akreditaci.
- Výchovná a vzdělávací činnost při plnění povinné školní docházky žáků ve školách zřízených na území České republiky, které nejsou zapsány ve školském rejstříku, ovšem mají povolení od ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen MŠMT).
- Jazykové vzdělání poskytované fyzickými a právnickými osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání s uznáním MŠMT a dále jazykové vzdělávání pro výkon standardizovaných zkoušek uznaných MŠMT.
- Výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity, které dětem a mládeži poskytují příspěvkové organizace a nestátní neziskové organizace dětí a mládeže.

Fitříková s Musilovou (2012) říkají, že pro výkon výchovné a vzdělávací činnosti je v případě mateřských, základních, středních, vyšších odborných, uměleckých a jazykových škol a konzervatoří podmínkou zápis ve školském rejstříku. V případě, že by škola nebyla v rejstříku zapsaná, osvobození uplatnit nemůže. Pelikánová (2016) dodává, že osvobození se vztahuje nejenom na školy státní, ale i na soukromé a církevní. Podmínkou je zřízení podle školského zákona, tedy dle zákona

č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání. Morávek s Prokūpkovou (2015) se zamýšlí nad otázkou, co přesně se rozumí výchovnou a vzdělávací činností. Podle nich bude nutné vycházet zejména ze školského zákona a jeho prováděcích předpisů. Dalším významným dokumentem by měli být i rámcové a školní vzdělávací programy.

Fitříková s Musilovou (2012) uvádějí výčet nejběžnějších osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Jedná se zejména o stravovací služby, poskytnutí školních pomůcek, pořádání výletů či návštěva kulturní a sportovních událostí a ubytovací služby poskytované žákům a studentům.

Jako jednu ze složitých oblastí uvádějí Morávek s Prokūpkovou (2015) produktivní práci žáků. Ze školského zákona dle autorů vyplývá, že o osvobození od daně můžeme v tomto případě hovořit pouze při splnění dvou podmínek. Za první musí mít fyzická nebo právnická osoba, u které se praktické vyučování nebo praktická příprava uskutečňuje, oprávnění k činnosti související s daným oborem a za druhé musí mít se školou uzavřenou odpovídající smlouvu. Fitříková s Musilovou se touto problematikou také zabývají a doplňují, co vlastně produktivní práce žáků znamená. Během této činnosti, žáci v rámci praktické přípravy, poskytují plnění třetím osobám. Tato činnost musí být zároveň vykonávána pod dozorem pedagoga. Autorky dodávají, že u tohoto plnění je zároveň nutné prokázat, že takto poskytnutá plnění jsou pouze výstupem žáků a nepodílí se na nich jiní zaměstnanci, kromě dozorného pedagoga. V opačném případě by se tato plnění nedala považovat za osvobozená bez nároku na odpočet.

Dále autoři Morávek s Prokūpkovou (2015) rozebírají školská zařízení, která jsou konkrétně uvedena ve školském zákoně v § 7 odst. 5. Pelikánová (2016) pak uvádí výčet školských zařízení. Patří mezi ně např. školská poradenská zařízení, výchovná zařízení, ubytovací zařízení, stravovací zařízení aj. I zde platí podmínka, že aby bylo plnění osvobozené bez nároku na odpočet, musí být školské zařízení zapsáno do školského rejstříku. Zde se autoři pozastavují a zmiňují, že musejí být splněny i další podmínky. Plnění musí podporovat vzdělání nebo s ním souviset. Zejména tyto dvě podmínky se pak v praxi složitě prokazují. Proto autoři upozorňují na materiál Ministerstva financí ČR – Informace k uplatňování ZDPH při poskytování školských služeb, kde je tato problematika řešena. Jako typický příklad autoři uvádějí stravovací služby, které aby byly osvobozené od daně, tak musí být poskytovány dětem, žákům nebo studentům. Ovšem zde se mohou stravovat i zaměstnanci škol či jiné osoby za úplatu a v těchto případech osvobození uplatnit nelze. U stravovacích služeb doplňuje Pelikánová (2016), že pokud je stravování zajištěno jiným než školním subjektem, nejedná se v takovém případě o poskytnutí školské služby a tudíž se nejedná o plnění osvobozené bez nároku na odpočet.

Obdobný případ jsou i ubytovací služby, u kterých lze uplatnit osvobození také pouze v případech, kdy je ubytování poskytováno žákům nebo studentům. V případě ubytování jiných osob se jedná o zdanitelná plnění.

Za zmínku ještě stojí sběrové akce, které školy příležitostně provádějí s cílem získat finanční prostředky. Fitříková s Musilovou (2012) dodávají, že takto získané prostředky musí splnit určit podmínky, aby byly klasifikovány jako osvobozená



plnění. Musí se jednat o příležitostnou akci. Získané prostředky musí být použity na zajištění činnosti, kvůli které byla příspěvková organizace založena a třetí podmínka souvisí s neziskovým sektorem, neboť sběrovou akci musí realizovat právě neziskový subjekt.

### **3.9.2 Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží**

Dále se v rámci příspěvkových organizací zaměříme na zdravotní služby a dodání zdravotního zboží. Morávek s Prokúpkovou (2016) zmiňují, že v roce 2012 došlo k významné změně úpravy § 58 ZDPH, kdy se novelou zákona vymezily zdravotní služby a dodání zdravotního zboží. Zdravotní službou tedy chápeme, jako službu, kterou poskytuje poskytovatel zdravotních služeb v rámci svého oprávnění. Jedná se o činnosti s léčebným cílem nebo ochranu lidského zdraví, či činnosti, které s tím úzce souvisí. Autoři dodávají, že mezi uvedené skutečnosti nepatří různé estetické zákroky, administrativní úkony ve zdravotnictví. Dále dodávají, že zdravotní za účelem přijetí do zaměstnání osvobozeny nejsou, ovšem zdravotní prohlídky v rámci ochrany zdraví během zaměstnání osvobozeny budou. Holubová (2014) odkazuje na materiál Generálního finančního ředitelství (dále jen GFŘ), konkrétně Dodatek č. 1 k Informaci k uplatnění daně z DPH ve zdravotnictví. Důležité je také dle Fitříkové s Musilovou (2012) zmínit, že v rámci osvobození není důležitý způsob hrazení daného úkonu (pacientem, pojišťovnou či jinou osobou) a zároveň můžeme zmínit, že služby poskytované očními optiky se pro účely DPH nepovažují za zdravotní služby.

Dodáním zdravotnického zboží se dle autorek rozumí např. dodání lidské krve, lidských orgánů, stomatologických výrobků atd. Naopak dodáním zdravotního zboží není výdej nebo prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu nebo zdravotních prostředků na předpis i bez předpisu.

Za zmínku jistě stojí rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v případech C - 443/04 a C - 444/04. Z těchto rozhodnutí dle autorky vyplývá, že pro osvobození není rozhodující, zda poskytnutý zdravotní výkon je od osoby, která k tomu má potřebnou kvalifikaci, pokud však vykonává povolání v kvalitě očekávané od lékařské péče.

### **3.9.3 Služby sociální pomoci**

Co se týče služeb sociální pomoci, tak se jimi dle Morávka s Prokúpkovou (2015) rozumí sociální služby podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o sociálních službách. Z uvedeného dle autorů vyplývá, že podmínkou osvobození od daně je výkon sociálních služeb dle zmíněného zákona. Takovou službou se rozumí činnost nebo soubor činností, zajišťujících pomoc a podporu osobám za účelem sociálního začlenění nebo prevence sociálního vyloučení. Mezi takové služby patří dle Pelikánové (2016) služby sociálního poradenství, sociální péče a sociální prevence poskytované zařízeními sociálních služeb, které jsou k danému účelu zřizovány. Ze zákona o sociálních službách dále vyplývá, že tyto služby mohou poskyto-

vat pouze zařízení uvedená v registru, o kterém rozhoduje buď krajský úřad, nebo Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR.

Autorka dále uvádí, že k základním činnostem při poskytování sociálních služeb patří zejména poskytnutí ubytování, stravy nebo pomoc při hygieně, či zajištění potřeb spojených s hygienou a stravou. Dále mezi tyto činnosti patří např. výchovné, vzdělávací a sociálně terapeutické činnosti. Pro podrobnosti autoři dále odkazují na §35 a následující zákona o sociálních službách.

Pro potřeby DPH z uvedeného vyplývá, že aby se jednalo o plnění osvobozené od daně, musí být poskytovatelem plnění odpovídající subjekty vedené v registru poskytovatelů. Pokud by v registru nebyly, pak se nebude jednat o osvobozené plnění. Dále je nutné dodat, že služby nemohou být poskytovány všem osobám. Služby sociální pomoci jsou poskytovány učitěmu okruhu osob, který má na dané služby nárok. Jinak by tyto služby nebyly osvobozeny od daně. Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že této problematice se opět blíže věnuje materiál Ministerstva financí ČR – Informace k uplatňování DPH při poskytování sociální pomoci.

Fitříková s Musilovou (2012) se zabývají stravovacími službami poskytovanými zařízeními, které mají oprávnění k výkonu služeb sociální pomoci. Jak již bylo řečeno, tyto služby jsou poskytovány určitým osobám, které jsou pro dané sociální zařízení vymezeny. Pokud by docházelo k situacím, kdy by se taková osoba stravovala u jiného poskytovatele sociálních služeb, než ke kterému je vymezena, pak by se v takovém případě nejednalo o osvobozené poskytnuté plnění bez nároku na odpočet.

### **3.9.4 Dodání a nájem vybraných nemovitých věcí**

Mezi další osvobozená plnění u příspěvkových organizací patří dodání a nájem vybraných nemovitých věcí. V ZDPH je problematika dodání nemovité věci upravena v § 56 ZDPH a nájem nemovitých věcí je potom upraven v § 56a ZDPH. Pelikánová (2016) uvádí, že příslušná ustanovení se vztahují na vybrané nemovité věci (pozemky, právo stavby, stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, inženýrské sítě a jednotky).

Morávek (2016) upozorňuje, že od roku 2016 začínají platit nová pravidla zdanění převodu pozemků a staveb. Od daně bude osvobozeno dodání pozemků, pokud netvoří funkční celek se stavbou, která je pevně spojená se zemí a není stavebním pozemkem. V případě funkčního celku se jedná o pozemek, na kterém je zřízena stavba, která je pevně spojena se zemí a pozemek slouží k provozu této stavby. V případě stavebního pozemku se jedná o pozemek, na kterém jsou provedeny přípravné práce k výstavbě stavby, která bude pevně spojena se zemí, nebo pozemek, který je předmětem správních úkonů provedených za účelem stavby.

Autor dále zmiňuje, že i v případě osvobození může plátce uplatnit daň na výstupu, ovšem pouze v případě, že s tím příjemce, který musí být plátcem, souhlasí. Dle autora je tomu tak proto, že od roku 2016 se při dodání nemovitých věcí plátcí použije režim přenesené daňové povinnosti, pokud se uplatňuje daň dle § 56 odst. 5 ZDPH.

U dodání vybraných nemovitých věcí je lhůta 5 let, po které může být uplatněno osvobození. Jedná se o 5 let od vydání kolaudačního souhlasu, nebo ode, kdy mohlo být započato užívání stavby.

Autoři Morávek s Prokúpkovou (2015) upozorňují, že tato problematika je poměrně komplikovaná a opět tak odkazují na výkladový materiál GFŘ, konkrétně na Informace k uplatňování DPH u dodání nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2016.

U nájmu vybraných nemovitých věcí se vychází z § 56a ZDPH, ze kterého vyplývá, že je tento nájem osvobozen s výjimkou nájmu:

- Krátkodobého v případě nemovité věci.
- Prostor a míst určených k parkování vozidel.
- Bezpečnostních schránek.
- Strojů nebo jiných upevněných zařízení.

Pelikánová (2016) blíže vysvětluje krátkodobí nájem vybrané nemovité věci. Rozumím jí, nájem nemovité věci s výjimkou pozemku, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť. Plátce má možnost rozhodnout se, že u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely jejich ekonomické činnosti uplatňuje daň. Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že od roku 2014 v této oblasti nedochází k věcným změnám. A proto bude nadále nutné vypořádat se s některými výkladovými problémy:

- Zda se jedná o nájem a co je vlastně nájmem ve smyslu ZDPH.
- Jak správně posoudit krátkodobý nájem.
- Zda není možné aplikovat osvobození z jiného titulu (např. sportovních činností).

Co se týče prvního problému, tak v ZDPH žádnou definici nenajdeme a nenajdeme ji ani ve směrnici EU. Z praxe autoři dodávají, že podle názorů správců daně se jedná o poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu za smlouvený poplatek, po kterou bude nájemce zabírat a užívat pronajatou nemovitost jako vlastník. Toto právo nesmí být pronajímatelem nijak omezeno. V praxi se dle autorů stává, že má nájemce časově omezený vstup do nemovitosti. Dále dodávají, že pokud jsou tyto předpoklady v praxi splněny, pak se jedná o nájem, který je osvobozen. Pokud by splněny nebyly, pak hovoříme o poskytování práva využití věci, a tedy o poskytnutí služby v souladu s § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. U tohoto plnění se pak uplatňuje základní sazba daně.

Autoři dodávají, že na tuto problematiku zároveň existují i jiné právní názory, dle kterých by měla být rozhodující judikatura ESD, která určuje, že aby se jednalo o nájem, pak by ve smlouvě o nájmu nemělo chybět vymezení pronajímaného místa. Nájemce by měl mít právo na kontrolu pronajímaného místa a zároveň by měl mít možnost omezit vstup jiných osob na pronajímané místo. Dále se můžeme setkat s výkladem, že znaky nájmu zahrnují poskytnutí práva obsadit majetek jako vlastní a vyloučit nebo vpustit ostatní. Právo je navíc svázané s vymezenou částí či výměrou. Z uvedených výkladů lze ovšem vyvodit společné rysy, kdy by nájemce měl mít právo užívat majetek jako by byl jeho vlastní a právo zamezit vstupu ostatním osobám.

O nájem ve smyslu § 56a ZDPH se však nejedná v případě prostor na umístění reklamních tabulí, billboardů, antén na střeše atd. V takovém případě by se dle autorů jednalo o poskytnutí práva využití věcí, protože podle výše uvedených podmínek se nejedná o nájemní vztah. V tomto případě nejsou dle autorů přesně vymezené pronajímané prostory, ovšem v případě, kdy by byly v uvedené smlouvě naplněny předpoklady nájemního vztahu, pak by se jednalo o nájem a tudíž plnění osvobozené od daně. Tuto možnost ale v praxi nepokládají za příliš reálnou.

Musilová s Fitříkovou (2013) dále rozebírají nájem prostor a míst k parkování. V praxi se lze potkat se věma situacemi, které budou mít odlišný dopad z hlediska uplatnění DPH. Důležitým prvkem je, jak je postavena smlouva o pronájmu. Dle autorek se v praxi u příspěvkových organizací častěji setkáme s variantou, kdy jsou místa určená k parkování pronajímána samostatně, čili da základě samostatné smlouvy. V takovém případě se jedná o zdanitelné plnění a pronajímatel je povynen uplatnit daň na výstupu a zároveň má i právo na odpočet daně na vstupu u plnění souvisejících s tímto pronájmem. Ovšem v případě, že by parkovací místa byly pronajaty např. společně s nájmem bytů či nebytových prostor, tedy jak uvádějí autorky, jako doplňkové plnění k plnění hlavnímu, které je osvobozeno od daně, pak by takový pronájem tvořil jedno plnění, přičemž by se tedy pronájem míst k parkování stal plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet. Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že tento výklad je v souladu s výkladem Ministerstva financí ČR a zároveň i s judikaturou ESD. Obdobně se posuzuje i nájem strojů či jiných upevněných zařízení.

Autorky Hušáková a Matějková (2013) se dále zabývají problematikou plnění souvisejících s nájmem. V praxi se jedná zejména o dodání elektřiny, vody, plynu, tepla, ostrahy objekty, či jiných služeb. Autorky se odkazují na judikaturu Soudního dvora evropské unie, konkrétně na judikát C-572/11, ze kterého vyplývá, že tato plnění sledují svůj vlastní daňový režim a nezáleží tak na režimu nájmu. Z čehož se tedy dá vyvodit, že pokud je nájem od daně osvobozený, pak tato plnění nebudou do úplaty za nájem zahrnovaná. Ovšem autorky připouštějí, že plnění poskytovaná v souvislosti s nájmem by se dali považovat za jeho součást. V tomto případě se odkazují na judikát C-392/11, kdy Soudní dvůr evropské unie takovou situaci připouští. Dle autorek se v tomto případě jedná o hospodářsky nedělitelné plnění spočívající v nájmu. Jak ale dále dodávají, k tomuto opatření je třeba přistupovat s rozvahou, neboť závěry uvedeného judikátu, by se neměli zobecňovat. A to zejména z důvodu, že se vycházelo jednoho konkrétního případu, resp. konkrétního smluvního ujednání. Závěrem tedy k tomuto autorky dodávají, že je nutno zvážit každý případ individuálně a zkoumat, zda daný případ nesplňuje podmínky, o které se soud v daném případě opíral.

Dále se v rámci nájmu Morávek s Prokúpkovou (2015) pozastavují u případě, který je velice častý ve školství. Jedná se o nájem tělocvičen a dalších sportovních zařízení. Zde je opět problém stanovit, zda se jedná o krátkodobý nájem či ne. K tomu dle autorů přibývá i otázka, zda se nejedná o sportovní činnost. K tomuto opět vydalo Ministerstvo financí ČR výklad, dle kterého je nutno v jednotlivých případech rozlišovat, zda se jedná o poskytnutí nájmu nemovitosti nebo o sportov-

ní činnost. Autoři dodávají, že obecně se o nájem nemovité věci pro účely uplatnění DPH nejedná, pokud vlastník zařízení pouze umožní vykonávání sportovní činnosti osobám, které takové zařízení budou využívat. Naopak využívání sportovních zařízení podléhá snížené sazbě DPH. Osvobození bez nároku na odpočet dle § 61 písm. d) ZDPH se uplatní, pokud jsou služby poskytovány právníckými osobami, které nebyly založeny za účelem podnikání. Pokud by tedy bylo umožněno veřejnosti využívat za vstupné například bazén, posilovnu nebo tenisové kurty, jedná se o sportovní činnost. V případě, že by však byla uzavřena nájemní smlouva s nějakým konkrétním nájemcem na konkrétní dobu a čas, kdy by neměl přístup nikdo jiný, pak by se jednalo o nájem nemovité věci.

Hušáková s Matějkovou (2015) upozorňují na otázku, jak by se měl posoudit nájem nemovité věci právě ve vztahu k § 61 odst. d) ZDPH. Dle autorek pojem služba zahrnuje také nájem, pokud by tedy například příspěvková organizace najímala tělocvičnu, jednalo by se o osvobozené plnění. Přesto autoři doporučují zahrnout do nájemní smlouvy i nájem dalšího sportovního vybavení, které s poskytnutou službou souvisí.

Mezi další plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, můžeme zařadit i další plnění uvedená v § 61 ZDPH. Pelikánová (2016) ale zmiňuje, že osvobození je zde podmíněno splněním řady předpokladů. Dále budou uvedena plnění ve vztahu k příspěvkovým organizacím (kulturní činnosti, sportovní činnosti a příležitostné akce).

### 3.9.5 Kulturní služby

Morávek s Prokúpkovou (2015) uvádějí, že z § 61 písm. e) ZDPH vyplývá, že aby bylo poskytnutí kulturních služeb osvobozeno od daně bez nároku na odpočet, musí službu dodávat přesně vymezený okruh osob, kterými jsou neziskové subjekty, mezi něž samozřejmě patří i příspěvkové organizace. Musilová s Fitříkovou (2012) zmiňují, že mezi nejčastější patří provozování divadel, muzeí, galerií, pořádání festivalů atd.

Holubová (2014) zmiňuje, jaký je režim uplatnění DPH v případě dodání zboží, které úzce souvisí s kulturní službou. Například se může jednat o informační brožuru k výstavě v muzeu. Takové zboží se považuje za zboží, které besprostředně souvisí s kulturní službou a v takovém případě převezme režim osvobozený od daně. Ovšem pokud by takové muzeum mělo například kavárnu, kde by se dalo občerstvit a pořídit nějaké upomínkové předměty, pak tato plnění již nelze považovat, jako v předchozím případě, za plnění, které úzce souvisí s kulturní službou. Z tohoto důvodu by se zde nedalo uplatnit osvobození od daně.

V příloze č. 2 ZDPH můžeme najít výčet kulturních služeb, u kterých se uplatní snížená sazba daně. V obecné rovině se jedná o vstupy kulturních zařízení. V ostatních případech se uplatňuje základní sazba daně. Ovšem zde Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že pokud tyto služby poskytuje příspěvková organizace, pak by se mělo jednat o služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet.

Autoři dále upozorňují na problematiku k uplatnění sazby daně podle přílohy č. 2 ZDPH u služeb spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců. K této problematice byl vydán příspěvek od Koordinačního výboru KDP ČR a Ministerstva financí ČR č. 355/18.01.12. Ovšem je třeba zmínit, že GFŘ nesouhlasí se závěrem, že lze uplatnit sníženou sazbu u služeb výkonných umělců. Tyto služby nemohou být dle GFŘ poskytnuty právnickou osobou, jako výkonným umělcem. V takovém případě se jedná o zaměstnanecké dílo poskytnuté zaměstnavatelem.

Zajímavostí, kterou zmiňuje Nejezchleb (2015), je rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR sp. Zn. 1 Afs 21/2014-52 ze dne 2. 4. 2014. V tomto případě se jednalo o zoologickou zahradu, která jako příspěvková organizace poskytovala dle zřizovací listiny kulturní služby v podobě kulturního, výchovného, vzdělávacího a relaxačního zařízení. Soudní případ se zabýval skutečností, zda se dá činnost zoologické zahrady považovat za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet dle § 61 písm. e) ZDPH. Soud došel k tomu, že podstatou zoologických zahrad je chov volně žijících živočichů za účelem jejich vystavování veřejnosti s cílem vychovávat a vzdělávat v oblasti ochrany přírody. Spojením těchto cílů se ze zoologické zahrady stává kulturní zařízení, které poskytuje kulturní služby. Osvobozenými plněními bez nároku na odpočet je tedy např. vstupné, průvodce, mapky. Naopak o zdanitelné plnění se jedná při dodání zboží jako prodej knih, pohledů, či stravovací služby.

### 3.9.6 Sportovní činnosti

Dalším uvedeným plněním budou sportovní činnosti. Dle § 61 písm. d) ZDPH je plněním osvobozeným od daně poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost. Mezi příklady u příspěvkových organizací uvádí Morávek s Prokūpkovou (2015) např. nájem posilovny, hřiště či haly, kterou má organizace ve správě. Takové plnění bude osvobozené bez nároku na odpočet pouze tehdy, pokud osoby, které si daný prostor pronajímají, v těchto prostorách sportovní činnost aktivně provozují. Důležitým slovem je zde zejména slovo aktivně. Autoři tedy upozorňují, že nelze od daně osvobodit např. na vstupné od diváků, kteří činnost pouze sledují. Aby se tedy jednalo o sportovní činnost a o služby úzce související se sportem, musí být tato činnost poskytována neziskovým subjektem a tyto služby musejí být poskytnuty pouze vymezeným osobám. Důležité je dle autorů upozornit, že osvobozeno je pouze poskytování služeb, nikoli dodání zboží, jako tomu bylo v předchozím případě u kulturních služeb např. v rámci brožury divadelního představení.

Dle Holubové (2014) zde vzniká problém, neboť v ZDPH není uvedeno, co se službou související se sportem myslí. Z čehož plynou další nejasnosti, například v rozporu, co je sport a co pouze rekreace. Názorným příkladem může být koupaliště, kde se lidé mohou, jak koupat, čímž provozují aktivní činnost, ale zároveň se mohou i opalovat. Nejezchleb (2015) uvedl zajímavý příklad ohledně této problematiky. Jedná se o již zmíněné koupaliště. Je takovéto poskytnutí služby, kde lidé mohou, jak plavat, tak se i opalovat, osvobozeno dle § 61 písm. d) ZDPH či nikoliv? Z praxe autor uvádí příklad rozsudku Soudního dvora C-18/12 Město Žamberk, ze

dne 21. 2. 2013 a navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 5 Afs 1/2011-140 ze dne 31. 5. 2013. Sporem bylo, zda vstupné do areálu Městského koupaliště v Žamberku jde považovat za plnění osvobozené od daně dle § 61 písm. d) ZDPH, a tedy za poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou, nebo naopak zda se o tuto službu nejedná a je nutné uplatnit daň na výstupu. Je důležité rozlišit, zda převládají sportovní aktivity, či odpočinkové spolu se zábavou. Soud pak konkrétně posuzoval, jaký podíl vodních ploch je určen k samotnému sportování a jaký k zábavě a relaxaci. Došlo se k závěru, že zábavní část je převládající a navíc areál koupaliště není primárně určený k provozování sportovních aktivit, což podporuje i skutečnost, že v rozhodném období neprobíhaly na koupališti žádné pravidelné sportovní akce a navíc provoz koupaliště patří mezi sezónní záležitosti.

Pelikánová (2016) dále zmiňuje, že půjčování sportovních potřeb lze považovat za službu úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou dle § 61 písm. d) ZDPH.

Autoři Morávek s Prokúpkovou (2015) řeší další problém. A to konkrétně případy, kdy poskytnutí možnosti vykonávat sportovní činnost se vztahuje na právnickou osobu například sportovní oddíl, ale samostatnou sportovní činnost vykonávají jeho členové. Dle autorů tuto otázku také nelze jednoznačně vyřešit a zákon se jí nijak nezabývá, ale v praxi se ustálil názor, že v tomto případě jsou podmínky osvobození splněny. Zároveň je ale nutné zdůraznit, že vždy je třeba dobře posoudit, kdo danou službu poskytuje. Aby byla splněna možnost uplatnění osvobození od daně, pak tyto služby musí poskytovat neziskový sektor. Autoři opět udávají příklad v podobě, kdy příspěvková organizace uzavře smlouvu s jinou právnickou osobou, která není neziskovým subjektem, o správě sportovního zařízení. Společnost by tak od neziskového subjektu dostala prostory k provozování sportovní činnosti do správy, a tuto činnost by pak provozovala svým jménem. V takovém případě nelze postupovat dle § 61 písm. d) ZDPH, protože služba je poskytována společností jako podnikatelským subjektem. Autoři dále dodávají, že osvobození nelze uplatnit ani v případě, kdy by příspěvková organizace poskytla sportovní zařízení k jinému účelu, než je sport nebo tělovýchova a to i v případě, že by jej provozoval jiný neziskový subjekt.

Pelikánová (2016) dodává, že za poskytnutí služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou se nepovažuje poskytování reklamních služeb v souvislosti se sportovními aktivitami. Jedná se tedy o zdanitelná plnění. ZDPH dále rozlišuje, u kterých plnění se uplatňuje snížená sazba daně, v případě, že plnění nesplňují pravidla pro osvobození. Snížená sazba se uplatní u služeb posiloven, fitcenter, saun, lázní, solných jeskyní a při vstupu na sportovní akci. V ostatních případech je nutné uplatnit základní sazbu daně.

### 3.9.7 Příležitostné akce

V případě příležitostných akcí bude osvobozeno od daně poskytnutí služeb a dodání zboží. Aby plnění ovšem nabyla režimu osvobození, je nutné, aby byly splněny určité podmínky. Dle Musilové s Fitříkovou (2012) musí plnění uskutečňovat oso-

by, jejichž činnost je osvobozena od daně podle paragrafů 57, 58, 59, 61 písm. b), d) a e). A jako další podmínka je skutečnost, že cílem příležitostných akcí je získání finančních prostředků, za účelem podpory hlavnímu poslání organizace, ke které byla zřízena. Zároveň je nutné splnit i podmínku o nenarušování hospodářské soutěže. Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že v praxi bude prokázání splnění všech těchto podmínek složité a proto bude využití tohoto ustanovení v praxi minimální. Pro praxi se nejčastěji uvádějí příklady jako charitativní koncerty, či plesy, ovšem tyto akce se příspěvkových organizací nebudou příliš týkat.

### 3.10 Základ daně a výpočet daně

Pelikánová (2016) uvádí, že základem daně je cena včetně jiných daní, cla, dávek, poplatků, dotací k ceně a u služeb se do základu daně zahrnuje i materiál, který přímo souvisí se službou. Dále doplňuje, že obsahuje i vedlejší výdaje, které vznikají při uskutečňování hlavního plnění, jako je balné, pojistné, provize a doprava. V případě zálohy, což je přijatá úplata před uskutečněním zdanitelného plnění, se jako základ daně bere celková částka přijaté platby, od které se odečte vypočtená daň. Fitříková s Musilovou (2012) doplňují, že v případě základu daně se jedná o hodnotu, přijatou za poskytnuté plnění, sníženou o DPH a případně navýšenou o výše uvedené skutečnosti.

Daň z přidané hodnoty má od roku 2015 celkem 3 sazby (21%, 15% a 10%). Je třeba uvést, že základ daně uvádíme odděleně v základní sazbě, ve snížených sazbách a zvláště uvádíme i plnění osvobozená.

Pro výpočet daně máme dvě metody. Hušáková s Matějkovou (2013) uvádějí, že se jedná o metodu shora, nebo metodu zdola. U metody shora se cena včetně DPH vynásobí příslušným koeficientem:

- Pro 21% DPH je koeficient 0,1736.
- Pro 15% DPH je koeficient 0,1304.
- Pro 10% DPH je koeficient 0,0909.

Fitříková s Musilovou (2012) dodávají, že koeficienty jsou zaokrouhlená čísla na 4 desetinná místa, tudíž při výpočtu s vyššími částkami jsou výsledné hodnoty DPH nepřesné.

U metody zdola počítáme DPH následujícím způsobem:

- Pro 21% = základ daně x 1,21.
- Pro 15% = základ daně x 1,15.
- Pro 10% = základ daně x 1,10.

Autorky uvádějí, že výběr metody závisí, jakým způsobem je ujednaná cena. Častějším případem je cena bez daně. V takovém případě využijeme právě metodu zdola a danou cenu pouze vynásobíme příslušnou hodnotou dle sazby daně. V případě, že již sjednaná suma obsahuje DPH, pak danou daň nemůžeme zjistit jednoduchým procentním poměrem. Je nutné tedy využít metodu shora a danou hodnotu rozpočítat příslušným koeficientem, podle kterého pak zjistíme výši DPH.

U vypočtené daně se dle Pelikánové (2016) může částka zaokrouhlit na celé koruny, a to způsobem, že částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru



a částka nižší než 0,50 Kč se naopak zaokrouhlí na celou korunu dolů. Samozřejmě můžeme nechat i daň přímo v haléřích, v takovém případě se částka zaokrouhluje na dvě desetinná místa.

Autorka dále upozorňuje na vyúčtování záloh u poskytnutých služeb, kterých se dotýká změna sazeb DPH v různých časových obdobích. Jedná se například o situaci, kdy je přijata záloha v roce, kdy byla sazba DPH např. 10%, ale datum uskutečnitelného zdanitelného plnění je v roce dalším, kdy je sazba DPH např. 15%. Může se jednat například o energie, kdy zúčtovací období zasahuje do obou těchto uvedených období. V takovém případě autorka dodává, že je nutné určit spotřebu samostatně za tato dvě časová období, takže zúčtovací období se rozdělí na část připadající do předcházejícího roku a na část do následujícího roku, což lze určit například z odečtu z měřícího zařízení. Plátce pak může uplatnit u spotřeby za předcházející období původní sazbu a u spotřeby v následujícím období může uplatnit sazbu novou.

### 3.11 Nárok na odpočet

Podle Morávka s Prokúpkovou (2015) je u příspěvkových organizací problematika uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu jednou z nejsložitějších oblastí. Plátce má právo k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije pro účely uskutečňování v rámci svých ekonomických činností. Fitříková s Musilovou (2012) však dodávají, že v případě nároku na odpočet se nejedná o zákonou povinnost, ale pouze o právo. Plátce se tedy může rozhodnout, zda nárok na odpočet uplatní nebo ne.

Pelikánová (2016) rozlišuje nároková a nenároková plnění a dodává, že mezi tzv. nároková plnění, která jsou uvedena v § 72 ZDPH, patří:

- Zdanitelná plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu.
- Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet.
- Plnění v rámci ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko.
- Plnění uvedená v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) ZDPH a v § 55 ZDPH, pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží.
- Plnění uvedená v § 13 odst. 8 písm. a), b), d), e) a v § 14 odst. 5 ZDPH.

Pokud tedy přijatá zdanitelná plnění splňují výše uvedené podmínky, pak si plátce může odečíst celou zaplacenou daň na vstupu. V takové případě se jedná o plný nárok na odpočet.

Pelikánová (2016) dodává, že plátce může uplatnit nárok na odpočet v případě, že u poskytnutého plnění musí přiznat daň na výstupu a zároveň vlastní daňový doklad.

Morávek s Prokúpkovou (2015) zdůrazňují, že plátce má nárok uplatnit odpočet pouze ve výši odpovídající dani, což vyplývá z § 72 odst. 2 ZDPH. Důležité je to zejména v případech, kdy jsou na dokladu nesprávné údaje, např. v podobě chybné sazby či kurzu. Plátce tedy musí dodané doklady kontrolovat a v případě chyby upozornit vystavitele dokladu na chybu a vyžádat si opravu dokladu. Pelikánová

(2016) k tomu dodává, že pokud by nastala taková situace, například nižší uvedená sazba, pak je plátce povinen uplatnit odpočet pouze v nižší výši uvedené na dokladu. Uvedené ustanovení platí od dubna 2011. Z toho tedy vyplývá, že kontrola dokladu je nutným předpokladem ke správnému uplatnění nároku na odpočet. Pokud by však přijatý daňový doklad neobsahoval všechny potřebné náležitosti, lze podle autorky prokázat nárok na odpočet jiným způsobem dle § 73 odst. 5 ZDPH (např. chybějící sazba, adresa, DIČ).

Konkrétní podmínky pro nárok na odpočet jsou upraveny v § 73 ZDPH:

- Při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
- Při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu EU, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.
- Při odpočtu daně, při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 3-5, daň přiznat a mít daňový doklad.
- Při odpočtu daně, při odvozu zboží, není-li plátce povinen postupovat dle § 23 odst. 3-5, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad.
- Při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

Dobrozemský se Stejskalem (2015) upozorňují, že u těchto plnění musíme přiznat DPH podle data uskutečnění zdanitelného plnění na dokladu a ne podle data při doručení dokladu.

Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že nárok na odpočet nejde uplatnit po uplynutí 3 let, přičemž počátek této lhůty se váže na měsíc následující po zdaňovacím období, v němž vznikl nárok na odpočet.

Jak bylo uvedeno výše, jednou z podmínek je, že přijaté zdanitelné plnění musí být použito v rámci ekonomické činnosti. Z této podmínky, dle Dobrozemského se Stejskalem (2015) vyplývají poplatníkům mnohé problémy. U těchto poplatníků totiž dochází k přijatým plněním nejen pro činnosti s nárokem na odpočet, ale i pro činnosti osvobozené bez nároku na odpočet a dochází i přijatým plněním pro neekonomické činnosti. Z tohoto důvodu je nutné určit výši daně na vstupu, kterou bude možné odečíst a určit tak krácený nárok na odpočet dle § 75 ZDPH.

Pelikánová (2016) uvádí, že ZDPH rozeznává dva způsoby uplatnění částečného nároku na odpočet daně:

- Nárok na odpočet v poměrné výši dle § 75 ZDPH. Ten se zjišťuje v případech, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností, ale zároveň i pro účely s nimi nesusouvějícími.
- Nárok na odpočet v krácené výši dle § 76 ZDPH, pak uplatní plátce, když přijaté zdanitelné plnění použije v rámci ekonomických činností, ale zároveň je použije jak pro účely plnění s nárokem na odpočet, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

Autorka zmiňuje, že v praxi je možné se setkat se situací, kdy dochází k uplatnění nároku na odpočet jak poměrného, tak kráceného. V takovém případě, se nejdříve stanoví příslušná výše nároku na odpočet v poměrné výši a tato určená výše nároku pak dále podléhá kráticímu koeficientu.

Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že je třeba upozornit na problém ohledně uplatnění nároku na odpočet v případě, že jsou přijatá zdanitelná plnění porízená z dotace. Autoři udávají, že v praxi bylo po dlouhou dobu zastáváno stanovisko, dle kterého plnění hrazená z dotace, nejsou plnění použita v rámci ekonomické činnosti. Z takového tvrzení vyplývá, že u plnění hrazených z dotace nelze uplatnit nárok na odpočet. Ovšem dle případu Nejvyššího správního soudu ČR, sp. zn. 9 Afs 8/2013-42 z 10. 10. 2013, je tento postup špatný a takového plnění by měla být možnost nároku na odpočet. Z pohledu neziskového sektoru se jedná o velmi významnou informaci, neboť spousta neziskových subjektů je příjemcem dotací a tato problematika se jich tedy týká.

### 3.11.1 Poměrný koeficient

U poměrného koeficientu lze volit některý ze dvou zákonem stanovených postupů:

- Plátce může uplatnit nárok v plné výši a následně dodanit případy, ve kterých se plnění použije pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Zde je však třeba upozornit, že od 1. 4. 2011 tento postup nelze uplatnit u dlouhodobého majetku.
- Uplatnit nárok pouze v poměrné výši (lze uplatnit i u dlouhodobého majetku).

Ohledně první varianty se vyjadřuje Morávek s Prokúpkovou (2015), že v takovém případě nemá její uplatnění zvláštní význam. Vhodná by byla například, kdyby došlo k vyčíslitelnému použití pro účely ekonomické činnosti, nebo pro účely které s ní nesouvisí. Pokud ale plátce dopředu ví, v jakém poměru bude odpočet daně uplatňovat, pak nemá význam uplatnit nárok na odpočet v plné výši a potom dodanit odpovídající část.

Autoři uvádějí, že v praxi bývá problémem stanovení výše poměrného koeficientu. ZDPH totiž žádný postup nestanovuje, což může být výhoda. Ovšem v takovém případě je nespočet kritérií, dle kterých se dá poměrný nárok spočítat, což spolu nese dodatečné náklady na zjišťování nejvhodnější varianty. Poměrný koeficient pak podle nich vede obecně k tomu, že je příspěvková organizace na odpočtu daně velmi krácena a dodávají, že řada plátců neuplatňuje odpočet daně, protože výsledný efekt v poměru s vynaloženými náklady na zjištění vhodného kritéria posouzení je nulový.

Jako obvyklý způsob autoři u příspěvkových organizací uvádějí výpočet podle poměru výnosů z ekonomické činnosti proti celkovým výnosům včetně dotací, příspěvků, daní a dalších přijatých prostředků z veřejných rozpočtů. Dle Pelikánové (2016) se jedná o tzv. výnosovou metodu a dodává, že se dá zvolit i jiný způsob výpočtu koeficientu, například z poměru ujetých kilometrů, podílu podlahové plochy, počtu hodin, podle počtu stravovaných a ubytovaných osob atd.

Morávek s Prokúpkovou (2015) následně dodávají, že podle ZDPH není stanoveno, že by muselo být použito pouze jedno kritérium, čili je možné, aby u každého přijatého plnění bylo uplatněno jiné kritérium. Ovšem plátce je pak povinen dokázat správci daně, že zvolená kritéria pro výpočet poměrného koeficientu odpovídají skutečnosti. Je třeba také podotknout, že se poměrný koeficient vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.

Autoři dále zmiňují, že v případě, že nelze stanovit výši poměrného koeficientu, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem. A uvádějí, že i z tohoto důvodu uplatnění odpočtu v poměrné výši podléhá po skončení kalendářního roku vypořádání, což upravuje § 75 odst. 4 ZDPH. Následně se bude postup odvíjet podle zjištěného rozdílu:

- V případě, že se koeficient stanové odhadem liší o více než 10 procent oproti poměrnému koeficientu, který je vypočten dle skutečné míry využití, pak je plátce povinen uplatněný odpočet upravit.
- V opačném případě, kdy se vypočtený koeficient dle skutečného využití liší od koeficientu odhadnutého o 10 a méně procent, pak plátce výši uplatněného odpočtu opravovat nemusí.

V případě opravy ji pak plátce provede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém je po uskutečnění zdanitelného plnění oprávněn uplatnit nárok na odpočet. Pokud by byla opravená částka ve prospěch plátce, pak je oprávněn výši odpočtu daně opravit, pokud by však byla v neprospěch plátce, pak je povinen výši uplatněného odpočtu opravit.

### 3.11.2 Krátící koeficient

Jak bylo již dříve zmíněno, druhým případem krácení nároku na odpočet je postup dle § 76 ZDPH, které se provádí v případě, že příspěvková organizace uskutečňuje plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Výše odpočtu daně se pak vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého plátce má nárok na odpočet v krácené výši, a koeficientu. Tento postup upravuje § 76 odst. 3 ZDPH. Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že v průběhu roku se počítá tzv. zálohový koeficient. V posledním zdaňovacím období kalendářního roku je pak nutné spočítat vypořádací koeficient, který následně slouží právě jako zálohový koeficient v průběhu roku následujícího.

Pelikánová (2016) uvádí výjimky, které se dle § 76 odst. 4 ZDPH do koeficientu nezapočítávají:

- Prodej dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využívá pro své ekonomické činnosti.
- Poskytnutí finančních služeb a dodání nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce, uskutečňovanou příležitostně.
- Plnění podle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH

Autorka dále upozorňuje, že u plnění osvobozených s nárokem na odpočet a místo plnění mimo tuzemsko se daň na výstupu neuplatňuje, ale ovlivní výpočet vypořádacího koeficientu ve prospěch plátce.

Dále je třeba dodat, že pokud by byla hodnota ve jmenovateli podílu kladné číslo a hodnota v čitateli nula nebo záporné číslo, pak je koeficient roven 0%. V případě, že by hodnota ve jmenovateli podílu byla nula nebo záporné číslo a hodnota v čitateli nula nebo kladné číslo, pak je koeficient 100%. Nutno dodat, že pokud je koeficient vyšší nebo roven 95%, pak se automaticky bere za to, že je roven 100%.

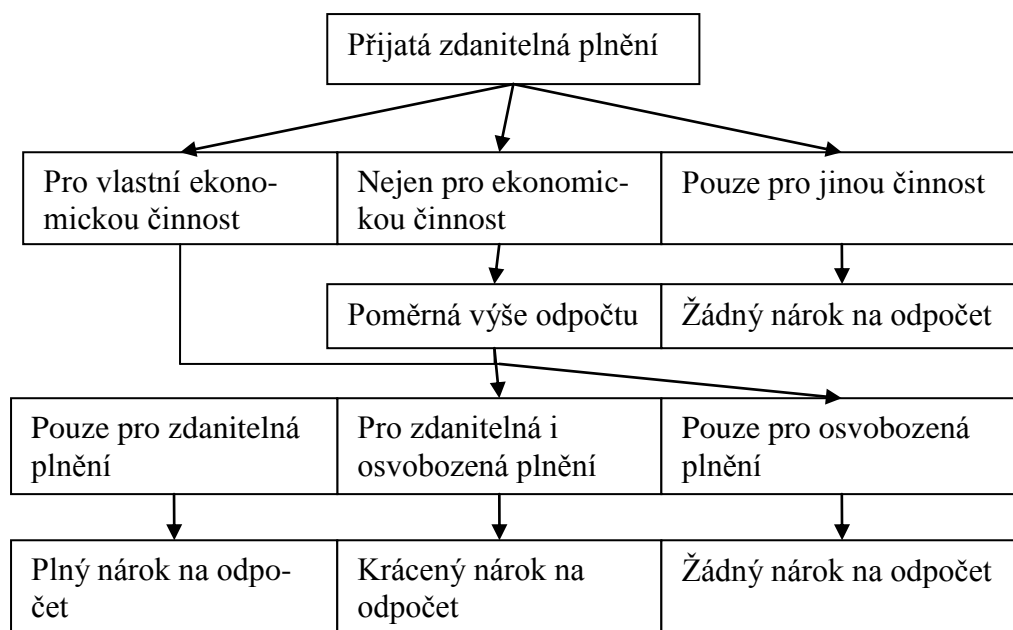
Dle Fitříkové a Musilové (2012) uvádějí, že pokud plnění pro výpočet koeficientu za předcházející kalendářní rok neexistují, pak je výše koeficientu stanovena kvalifikovaným odhadem.

Podle § 76 odst. 7 ZDPH pak plátce po skončení běžného kalendářního roku provede vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období tohoto roku. Pelikánová (2016) uvádí, že toto vypořádání vznikne jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání. Dodává, že v posledním zdaňovacím období se musí provést následující úkony:

- Nejdříve zjistit u krácených plnění část nároku na odpočet pomocí zálohového koeficientu.
- Potom zjistit výši vypořádacího koeficientu u krácených plnění z údajů za celý kalendářní rok.
- Následně pomocí vypořádacího koeficientu zjistit skutečnou výši nároku na odpočet u krácených plnění.
- Potom zjištěnou hodnotu porovnat s uplatněnými nároky na odpočet u krácených plnění zjištěných pomocí zálohového koeficientu.
- A nakonec uvést zjištěný rozdíl do daňového přiznání za poslední zdaňovací období.

Autorka dodává, že uvedená částka může být kladná i záporná a na rozdíl od opravy poměrného odpočtu daně, není u opravy kráceného odpočtu omezení rozdílu zálohového koeficientu vůči vypořádacímu přesahující 10%. Oprava se tedy provádí vždy, i kdyby se koeficienty lišily o 1%. Vypořádání je, na rozdíl od poměrného koeficientu, povinné a to jak v případě ku prospěchu plátce, tak v jeho neprospěch. Pelikánová (2016) dále řeší otázku, co s neuplatněným nárokem na odpočet. Řídí se z ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů a pokynu GFŘ D-6, ze kterých plyne, že daň, která nebyla uplatněna, je daňovým nákladem, pokud poplatník o tuto daň nezvýší vstupní cenu hmotného a nehmotného majetku či hodnotu zásob.

Pro shrnutí problematiky nyní využijeme souhrnné schéma znázorněné na obrázku č. 2.



Obr. 2 Schéma nároku na odpočet

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.12 Zdaňovací období, daňové přiznání, splatnost daně

Za zdaňovací období se v zásadě považuje kalendářní měsíc. Morávek s Prokúpkovou (2015) dodávají, že v souladu s § 99a ZDPH se potom plátce může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí. K tomu ale plátce musí splnit následující podmínky:

- Obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nesmí přesáhnout 10 000 000 Kč.
- Nesmí být nespolehlivým plátcem dle § 106a ZDPH.
- Nesmí být skupinou.
- Změnu zdaňovacího období musí oznámit správci daně do konce ledna příslušného kalendářního roku.

Uvedená změna nelze učinit pro kalendářní rok, ve kterém byl plátce registrován a ani pro rok následující.

U daňového přiznání zmiňuje Fitříková s Musilovou (2012), že jej plátce musí vždy podat, dokonce i v případech, kdy mu žádná daňová povinnost nevznikla. Z ustanovení § 136 odst. 4 Daňového řádu vyplývá, že je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, pak je lhůta pro podání daňového přiznání do 25 dnů od skončení zdaňovacího období.

Splatnost daně je shodná se lhůtou pro podání daňového přiznání.

## 4 Vlastní práce

### 4.1 Penzion pro seniory Ivančice

Penzion pro důchodce Ivančice je příspěvkovou organizací zřízenou městem Ivančice. Penzion zahájil svůj provoz roku 1998, ovšem dne 1. 7. 2008 byla příspěvková organizace v souladu s novým zákonem o sociálních službách č. 108/2006 Sb. transformována na dům s pečovatelskou službou, přičemž název organizace zůstal nezměněn. Penzion navenek vystupuje jako nájemní dům, ve kterém je poskytována pečovatelská služba a podle výše uvedeného zákona se tedy nemusí řídit.

Penzion je určen k trvalému bydlení pro starší a zdravotně postižené občany, příjemce starobního nebo invalidního důchodu, jejichž zdravotní stav nevyžaduje soustavnou péči, avšak pro zajištění některých potřeb z důvodu vyššího věku, či zdravotního stavu potřebují pomoc nebo péči jiné osoby.

Tato pomoc je v penzionu poskytována pomocí ubytování a pečovatelské služby. Bydlení je poskytováno na základě uzavřené nájemní smlouvy, přičemž o výběr uchazečů se stará komise jmenovaná Radou města Ivančice.

V penzionu se nachází celkem 62 bytových jednotek. Penzion je čtvrtletním plátcem DPH. Úhrada za pobyt v penzionu se skládá z částky za podlahovou plochu, úhrady za vybavení bytu, zálohy za vodné a stočné, topení a ohřev vody a z částky za elektřinu ve společných prostorech.

V objektu penzionu se dále nachází samostatný stravovací provoz s kuchyní a jídelnou a samostatný provoz prádelna. Stravovací provoz zajišťuje vaření obědů nejen pro bydlící, ale mohou se rovněž stravovat i ostatní senioři a zdravotně postižení občané či jiné osoby. Jsou zde i místnosti pro kadeřnické, masérské a pedikérské služby, které mohou využívat nejen obyvatelé ale i ostatní zájemci. V objektu má zároveň sídlo Pečovatelská služba, což je organizační složka města Ivančic.

Ze zřizovací listiny příspěvkové organizace lze vyčíst následující seznam hlavních činností penzionu:

- a) Ubytování a základní péče pro občany, se kterými Penzion pro důchodce uzavřel smlouvu o nájmu bytu, a rada města uzavření nájemní smlouvy schválila.
- b) Dočasné ubytování i ostatním občanům přijatým po dohodě se zřizovatelem a souhlasném stanovisku rady města.
- c) Vaření obědů pro Pečovatelskou službu.
- d) Hostinská činnost a zajišťování příležitostných gastronomických akcí.
- e) Silniční motorová doprava.
- f) Stravovací služby.
- g) Praní a žehlení osobního prádla.
- h) Služba kadeřníka, holiče, kosmetika, pedikúra a rehabilitační služby.
- i) Kulturně zájmová činnost pro obyvatele Penzionu pro důchodce Ivančice, v zájmu rozvoje jejich schopností, estetického cítění a zapojení do společenského života.

- j) Vytváření podmínek pro zajišťování léčebné preventivní péče odpovídající zdravotnímu stavu a potřebám obyvatel penzionu.

Z hlediska řízení penzionu pak pro organizaci vyplývají ze zřizovací listiny další skutečnosti:

- a) V čele penzionu stojí ředitel, kterého jmenuje a odvolává rada města.
- b) Ředitel je za své činnosti zodpovědný zřizovateli.
- c) Penzion hospodaří s movitým a nemovitým majetkem zřizovatele na základě smlouvy o výpůjčce a o způsobu hospodaření.
- d) Penzion je povinen se o tento majetek starat řádně a užívat jej k obvyklému účelu. Není oprávněn převádět žádný majetek bez souhlasu zřizovatele.

#### **4.1.1 Rok 2015**

Penzion pro důchodce Ivančice v rámci své hlavní činnosti poskytuje především pronájem bytových prostor, mezi další činnosti se řadí zejména stravovací služby, mezi které patří stravování v jídelních prostorách penzionu, rozvoz školních obědů školám a rozvoz obědů jiným seniorům a praní a žehlení prádla. Nyní bude uveden přehled daňových povinností v jednotlivých kalendářních obdobích roku 2015.



Tab. 5 Penzion pro seniory v Ivančicích – daňová povinnost za 1. čtvrtletí 2015

Zdanitelná plnění		Sazba	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	131 736	27 670
		Snížená	488 071	73 203
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	8 599	1 806
		Snížená	-	-
Nárok na odpočet daně	Sazba	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	74 437	1 771	13 862
	Snížená	456 443	24 657	43 811
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	8 599	-	1 806
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			26 428	59 479
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	486 126			
Krátící koeficient	58 %			
Odpočet	34 498			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	102 679			
Odpočet daně	60 926			
Vlastní daň	41 753			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých finančních výkazů.

Z uvedené tabulky lze vyplývá, že za 1. čtvrtletí 2015 vzniká příspěvkové organizaci povinnost zaplatit daň 41 753.

U poskytnutých zdanitelných plnění mají největší podíl stravovací služby, a to v obou sazbách, respektive ve snížené sazbě jsou zastoupeny pouze stravovací služby. Obědy se prodávají se základní sazbou 21% v případě, že senioři konzumují oběd v prostorách jídelny penzionu a rozvozy školních obědů školám. Se sníženou sazbou se naopak prodávají obědy, které si osoby odnesou s sebou a dále jsou zde zastoupeny rozvozy jiným seniorům. Konkrétně tedy obědy tvoří 111 976 Kč základu daně v základní sazbě. V rámci přenesené daňové povinnosti se jednalo o údržbu výtahů.

U přijatých zdanitelných plnění mají opět podílově větší zastoupení plnění se sníženou sazbou. Zde se jedná o úhrady za teplo, vodu a potraviny. Přičemž potraviny tvoří 164 380 Kč základu daně a voda s teplem tvoří zbytek základu daně, tedy 292 073 Kč. Co se týče základní sazby, tak zde tvoří základ daně úhrady za elektřinu, internet, telefony, drobný provozní materiál, údržbu software, práce externí účetní a ostraha.

V případě plnění osvobozených bez nároku na odpočet se jedná pouze o pronájem bytových prostor.

Některá přijatá plnění jsou ovšem použita jak pro plnění osvobozené bez nároku na odpočet tak pro plnění osvobozené s nárokem na odpočet a je tedy nezbytné, aby u těchto plnění penzion použil krátký koeficient stanovený dle § 76 ZDPH. Použitý koeficient 58 % byl vypočten v posledním zdaňovacím období předchozího kalendářního roku a bude následně použit pro celý následující rok 2015, jako tzv. zálohový koeficient.

Tab. 6 Penzion pro seniory v Ivančicích – daňová povinnost za 2. čtvrtletí 2015

Zdanitelná plnění		Sazba	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	128 529	27 014
		Snížená	549 253	82 365
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	11 095	2 330
		Snížená	-	-
Nárok na odpočet daně	Sazba	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	110 419	2 734	20 455
	Snížená	427 446	23 834	40 287
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	11 095	-	2 330
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			26 568	63 072
Krácení nároku na odpočet				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	487 867			
Krátký koeficient	58 %			
Odpočet	36 582			
Výpočet daně				
Daň na výstupu	111 709			
Odpočet daně	63 150			
Vlastní daň	48 559			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých finančních výkazů.

Za druhé čtvrtletí roku 2015 tvořila vlastní daňová povinnost penzionu 48 559 Kč. Skladba jednotlivých plnění byla víceméně stejná jako v předešlém zdaňovacím období.

U poskytnutých zdanitelných plnění mají opět největší zastoupení stravovací služby. U plnění se základní sazbou se jednalo o částku 102 823 Kč, kterou tvořily opět obědy poskytnuté uvnitř penzionu. Ve snížené sazbě se opět jedná převážně o obědy rozvezené jiným seniorům, či obědy odnesené v přepravce.

V rámci přenesené daňové povinnosti se jednalo o údržbu topného systému.

U přijatých zdanitelných plnění se sníženou sazbou se znovu jedná o úhrady za teplo, vodu a potraviny, přičemž voda s teplem tvoří 268 580 Kč a potraviny celkem 158 866 Kč. Základní sazba se opět skládala z elektřiny, internetu, telefonů

ostrahy atd. Ovšem toto čtvrtletí se oproti minulému zvýšili náklady na údržbu software, neboť došlo k poškození počítače a bylo potřeba obnovit data.

U plnění osvobozených bez nároku na odpočet se jedná opět pouze o pronájmy bytových prostor.

U plnění použitých jak pro činnosti s nárokem na odpočet, tak pro činnosti bez nároku na odpočet byl uplatněn opět krátký koeficient, z čehož vyplývá, že si penzion u těchto plánění mohl uplatnit pouze 36 582 Kč. Celkový nárok na odpočet pak činil celkem 63 150 Kč.

Tab. 7 Penzion pro seniory v Ivančicích – daňová povinnost za 3. čtvrtletí 2015

Zdanitelná plnění		Sazba	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	99 441	20 886
		Snížená	542 579	81 376
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	81 086	17 028
		Snížená	-	-
Nárok na odpočet daně	Sazba	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	72 757	2 123	13 156
	Snížená	456 186	25 222	43 253
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	81 086	-	17 028
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			27 345	73 437
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	482 153			
Krátký koeficient	58 %			
Odpočet	42 593			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	119 290			
Odpočet daně	69 938			
Vlastní daň	49 352			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých finančních výkazů.

Za třetí čtvrtletí 2015 je menší hodnota v základní sazbě oproti předchozím obdobím, zatímco u snížené sazby, která se týká rozvozů obědů, zůstala částka stabilní. Důvodem nižší částky u základní sazby oproti předcházejícím obdobím je absence rozvozu obědů školám, které mají 2 měsíce prázdnin.

Ovšem výrazně vyšší oproti předchozím obdobím je částka z přenesené daňové povinnosti, konkrétně 81 086 Kč. Na penzionu se vyskytl problém s vodovodním potrubím a bylo potřeba udělat rozsáhlou opravu rozvodů vody. Celková daň na výstupu činila 119 290 Kč.

U přijatých zdanitelných plnění se sníženou sazbou jsou znovu zastoupeny stejné položky za úhradu tepla, vody a potravin, přičemž částka za teplo a vodu činí celkem 288 353 Kč základu daně a potraviny tvořily zbytek základu, což je 167 833 Kč. Uplatněný odpočet v plné výši činil 27 345 a zbylou část odpočtu 73 437 Kč bylo potřeba zkrátit krátkým koeficientem 58%. Krácený nárok na odpočet tak v tomto období činil 42 593 Kč.

Odečteme-li tedy od celkové daně na výstupu 119 290 Kč částky odpočtu v plné výši a kráceného odpočtu, dostaneme vlastní daňovou povinnost penzionu za 3. čtvrtletí 2015, a to 49 352 Kč.

Tab. 8 Penzion pro seniory v Ivančicích – daňová povinnost za 4. čtvrtletí 2015

Zdanitelná plnění		Sazba	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	136 691	28 710
		Snížená	580 449	87 055
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	18 986	3 987
		Snížená	-	-
Nárok na odpočet daně	Sazba	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	141 393	5 266	24 427
	Snížená	460 294	24 708	44 339
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	18 986	-	3 987
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			29 974	72 753
Krácení nároku na odpočet				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	486 892			
Krátký koeficient	58 %			
Odpočet	42 197			
Výpočet daně				
Daň na výstupu	119 752			
Odpočet daně	72 171			
Vlastní daň	47 581			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých finančních výkazů.

V posledním čtvrtletí roku 2015 se do poskytnutých plnění se základní sazbou opět promítl rozvoz školních obědy a hodnota je opět na svém standardu. Co se týče obědů ve snížené sazbě, tak v této činnosti penzion zaznamenal mírný nárůst, a to konkrétně na 580 449 Kč základu daně.

V průběhu období se vyskytlo několik drobných oprav v rámci přenesené daňové povinnosti ve výši základu daně 18 986 Kč.

V rámci přijatých plnění byla opět stabilní hodnota u plnění se základní sazbou, tak i u plnění se sníženou sazbou. Tentokrát potraviny tvořily podobnou hodnotu, jako

v předešlém období, i když by se dalo předpokládat, že vzhledem k absenci školních rozvozů v minulém období, by měli nyní výdaje na potraviny vyšší. Nárok na odpočet v plné výši tvořil 29 974 Kč a krácený odpočet 72 753 Kč.

Pronájem jako osvobozená činnost bez nároku na odpočet tvořily 486 892 Kč. Pomocí krátícího koeficientu byl vypočet nárok na odpočet ve výši 42 197 Kč a celkový nárok na odpočet tedy činil 72 171 Kč.

Celková daň na výstupu za poskytnutá zdanitelná plnění byla 119 752 Kč a po odečtení nároku na odpočet vznikla penziónu v posledním čtvrtletí 2015 vlastní daňová povinnost ve výši 47 581 Kč.

Na konci období je nutné spočítat vypořádací koeficient a upravit, tak vlastní daňovou povinnost za celé zdaňovací období 2015. Současně tento koeficient slouží jako krátící koeficient pro následující zdaňovací období roku 2016. Za zdaňovací období 2015 ovšem u penziónu v Ivančicích není třeba dělat, nějaké úpravy, neboť koeficient vychází stejný, tudíž 58 %.

#### 4.1.2 Nájem

Jak již bylo řečeno, pronájem bytových prostor pro seniory tvoří většinou část hlavní činnosti příspěvkové organizace. Za rok 2015 tvořily nájem konkrétně 1 943 038 Kč. Nájem tvoří velkou část výnosů, a jelikož není doplňkovou činností poskytovanou příležitostně, ale je součástí hlavní činnosti, tak se započítává do obrátu.

V ivančickém penziónu pro seniory funguje následující systém nájmu. Budova je majetkem města Ivančice a penziónu pro seniory je svěřena pro zajištění jeho provozu. Penzión pak uzavírá nájemní smlouvy a inkasuje plnění v podobě nájmu. Tato částka se tedy dle ZDPH zapojuje do obrátu a jelikož nájem tvoří podstatnou část obrátu, může zahrnutí takovéto částky způsobit překročení zákonného limitu k registraci k DPH.

V praxi se ovšem můžeme setkat ještě s jinou variantou. Nájem nemusí být v kompetenci příspěvkové organizace, ale města. Penzión pak funguje mezi městem a nájemníkem jako prostředník. Ve zkratce řečeno, tedy daná organizace vybírá nájem a vybranou částku přeposílá městu. Důsledkem tohoto řešení je pak skutečnost, že vybraný nájem se nezapočítává do obrátu penziónu. Z tohoto důvodu se pak může také stát, že penzión nepřekročí limit k registraci k DPH.

Tab. 9 Přehled obratu při rozdílném uplatnění nájmu

Měsíc	Plnění	Obrat	Výše nájmu	Obrat bez nájmu
1	352 677	4 333 159	158 673	2 442 651
2	365 112	4 338 448	163 550	2 444 236
3	388 144	4 409 551	163 903	2 482 113
4	384 433	4 405 967	163 201	2 479 744
5	387 015	4 422 543	163 523	2 493 925
6	394 201	4 465 649	161 143	2 529 300
7	370 514	4 468 221	155 898	2 526 363
8	372 109	4 475 892	158 445	2 540 566
9	381 550	4 544 173	167 810	2 613 795
10	405 762	4 573 012	166 563	2 663 302
11	402 725	4 572 119	160 014	2 660 843
12	395 545	4 599 787	160 315	2 656 749

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých finančních výkazů.

Z tabulky lze vidět, že transformace na odlišný způsob výběru nájmu by příspěvkové organizaci nepomohla. Od začátku roku 2015, kde byl sledovaný obrat za posledních 12 měsíců 4 333 159 Kč, zaznamenal penzion nárůst obratu o více jak 200 tisíc. Kdybychom penzionu odečetli z obratu ve sledovaném období výši nájmu, pak by sledovaný obrat poklesl v průměru o 1,9 milionů Kč každý měsíc. Z pohledu obratu lze tedy zaujmout stanovisko, že stávající způsob uplatňování nájmu je pro penzion vyhovující a není potřeba jej měnit.

Ovšem při režimu uplatnění nájmu tímto způsobem je nutné uvědomit si, že nájem spadá do plnění osvobozených bez nároku na odpočet a některá plnění byla s tímto režimem spjata, čímž vznikl krácený nárok na odpočet. Pokud by však penzion začal nájmy pouze vybírat a přeposílal je městu, plnění osvobozená bez nároku na odpočet by penzionu následně nevznikly. Jak by vypadal následný přehled daňové povinnosti k DPH za rok 2015, ukazuje následující tabulka.

Tab. 10 Daňová povinnost při přeposílání nájmu městu

<b>Zdanitelná plnění</b>		<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	496 397	104 320
		Snížená	2 160 352	323 959
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	119 766	25 151
		Snížená	-	-
<b>Nárok na odpočet daně</b>	<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	399 006	83 794	
	Snížená	1 800 369	270 111	
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	119 766	25 151	
	Snížená	-	-	
Odpočet daně celkem			379 056	
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu		453 430		
Odpočet daně		379 056		
Vlastní daň		74 374		

Zdroj: Vlastní zpracování.

Jak bylo řečeno, penzionu by nevznikla žádná plnění osvobozená bez nároku na odpočet, proto je v uvedené tabulce nenajdeme. Zároveň veškerá přijatá plnění, u kterých se uplatňoval krácený nárok na odpočet, by byla převedena do plnění s plným nárokem na odpočet. V současné době činil celkový nárok na odpočet za rok 2015 celkem 266 185 Kč. V této modelové situaci lze vidět, že celkový odpočet by se zvýšil, konkrétně na 379 056 Kč.

Z uvedeného tedy vyplývá i nižší daňová povinnost, celkem tedy 74 374 Kč, což je o 112 871 Kč méně než při aktuálním způsobu nájmu. Dá se tedy říci, že způsob uplatňování nájmu přes město je lepší, neboť penzion má nižší daňovou povinnost, dále pak nemusí řešit problematiku uplatňování odpočtu v plné výši a krácené výši a nakonec penzionu odpadne i agenda spojená s nájmy. Veškeré dopady současného uplatňování nájmu tedy budou převedeny na město.

V rámci pronájmu je vhodné se zmínit také o pronájmu parkovacích míst a garáží. Nyní penzion pronajímá tato místa ostatním osobám mimo penzion. Ovšem v rámci teorie by bylo možné parkovací místa pronajímat spolu s bytem. Jak bylo uvedeno v teoretické části této práce, v takovém případě by se jednalo o doplňkové plnění k plnění hlavnímu a sdílelo by tak jeho režim. Stalo by se tedy osvobozeným plněním bez nároku na odpočet. Pokud to převedeme do praxe, pak například v případě, kdy by penzion pouze přeposílal nájmy městu, by se tato plnění nepočítala do obrátu. V rámci parkovacích míst se sice jedná o menší částky a zároveň penziony pronajímají parkovací místa osobám mimo penzion, protože se dá předpokládat, že většina osob v penzionu není způsobilá řízení, ovšem z praxe jsou situace, kdy je pronájem míst spojen spolu s pronájmem bytu. Je tomu tak v přípa-

dech, aby rodina, která navštěvuje svého příbuzného, měla stálé místo k parkování. Toto opatření s parkovacími místy je proto z výše popsaných důvodů potřeba brát s nadhledem, protože se nejedná o úplně časté situace a významné částky, ovšem pokud se penzion pohybuje na hranici limitu obratu nutného k registraci k DPH, pak by takovéto opatření mohlo přijít vhod.

### 4.1.3 Stravovací služby

V rámci penzionu jsou poskytovány stravovací služby ubytovaných seniorům a rozvozy jiným seniorům. Zde je potřeba rozlišit, jaké služby jsou spojeny se základní sazbou DPH, a které s nižší sazbou.

V základní sazbě jsou zahrnuty obědy, které jsou zkonsumovány v jídelních prostorách penzionu. Tyto služby užívají ubytovaní senioři, ostatní senioři, kteří v penzionu nebydlí a zároveň také podnikatelé, doktoři a jiné osoby, kteří se do penzionu dochází stravovat v době obědů.

Naopak se sníženou sazbou jsou poskytovány stravovací služby v podobě rozvozu seniorům a zároveň pro ty osoby, které si oběd vyzvednou v přepravce a zkonsumují ho jinde než v jídelních prostorách penzionu.

U samotného rozvozu seniorům, tedy u služby poskytované se sníženou sazbou, vzniká pro penzion problém. Rozvoz není v kompetenci samotného penzionu, nýbrž pečovatelské služby. V takovém případě je omezena svoboda penzionu rozvážet jídla všem osobám, které by o to měli zájem. Na rozvoz mají právo lidé staršího věku, jímž zdravotní stav nedovolí stravovat se jinak. Výběr jednotlivých seniorů, kteří mají právo na rozvoz, je plně v kompetenci vedení pečovatelské služby, a tudíž tedy nespadá pod penzion.

Jelikož jsou rozvozy v kompetenci pečovatelské služby, nemá penzion vliv na cenu této služby. Samotný oběd s dovozem stojí 85 Kč, z toho celých 25 Kč jde pečovatelské službě za rozvoz.

Z uvedeného tedy pro penzion vyplývají následující skutečnosti. Z výše popsaných cenových důvodů je rozvoz obědů pro penzion nevýhodný, neboť nemá vliv na cenu a zároveň poměrnou část musí odvést pečovatelské službě. Druhým omezením je samotná podstata rozvozu pouze určitým lidem. Pokud by byl rozvoz v kompetenci příspěvkové organizace, pak by mohla rozvážet komukoliv, kdo by měl o obědy zájem.

Pokud bychom tedy teoreticky uvažovali, že rozvážené obědy jsou v kompetenci penzionu, dalo by se předpokládat, že počet rozvozu by se rapidně zvýšil a penzion by nastavil optimální cenu obědu s dovozem. Z interních kalkulací penzionu by se mělo jednat o částku 70 Kč.

Nedá se ovšem určit, jaký finanční dopad by měla uvedená skutečnost na penzion v praxi, můžeme ovšem vycházet z 2 roky starého interního dotazníku penzionu, ze kterého vychází, že by se při dané ceně zvedla poptávka o 19%. Je nutné dodat, že takovéto změny jsou pouze v kompetenci města a nezáleží na samotném penzionu. V současné době se o změně zatím neuvažuje.



Zaměříme se tedy na současnou situaci a v následující tabulce bude uvedeno, jak by se do zdaňovacího období promítla skutečnost, kdyby byly rozvozy obědů plně v kompetenci penzionu za cenu 70 Kč a poptávka by se zvedla o 26%.

Tab. 11 Daňová povinnost při rozdílné ceně rozvozu

	Současná situace	Rozvoz obědu za 70 Kč
Poskytnuté plnění (snížená sazba)	2 160 352	2 501 536
Celková daň na výstupu	453 430	504 656
Odpočet daně	266 185	266 185
Vlastní daň	187 245	238 471

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z celkových poskytnutých plnění ve snížené sazbě, kam spadá právě rozvoz obědů činí rozvoz celkem 726 085 Kč základu daně. Na první pohled lze vidět, že by penzionu narostla daňová povinnost, ovšem je třeba si uvědomit, že zvýšená poskytnutá plnění se sníženou sazbou DPH ovlivňují vypořádací koeficient na konci roku. Daňová povinnost se zvýšila díky ceně za rozvoz obědu 70 Kč a díky navýšení poptávky o 26%. V takovém případě by celkové plnění v rámci rozvozu činilo 1 067 269 Kč základu daně a v součtu se zbývajícími plněními zahrnutými ve snížené sazbě by se poskytnutá plnění zvýšila na 2 501 536 Kč základu daně. Kvůli zvýšeným poskytnutým plněním je třeba znovu přepočítat vypořádací koeficient. V tomto modelovém případě by to znamenalo, že by se daný koeficient zvýšil na 62%. Dopad této skutečnosti je uveden v následující tabulce.

Tab. 12 Vliv vypořádacího koeficientu na daňovou povinnost u rozvozu obědů

Krácený odpočet	268 741
Odpočet v plné výši	110 315
Vypořádací koeficient	62%
Odpočet	166 619
Daň na výstupu	504 656
Odpočet daně	276 934
Vlastní daň	227 722

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z uvedené tabulky tedy vyplývá, že za předpokladu, že by za rok 2015 penzion rozvázel obědy za cenu 70 Kč, zvýšila by se daňová povinnost penzionu na 227 722 Kč. Výhoda této změny tedy spočívá v možnosti uplatňovat výhodnější krácený odpočet, čímž si penzion může na odpočtu nárokovat vyšší částku než za současné situace, kdy je cena obědu za 85 Kč, ovšem penzionu jde pouze 60 Kč za cenu obědu. Dále je třeba uvažovat, že tímto krokem by penzion získal kontrolu nad obědy a mohl by je tak rozvážet komukoliv, kdo by o ně měl zájem, čili dá se tedy předpokládat, že pro penzion by tato činnost byla zisková. Zároveň je potřebné zmínit, že se v této situaci vychází pouze z interní analýzy penzionu, čili celkové dopady není

možné přesně odhadnout, neboť v reálné situaci je nutné počítat s jistými odchylkami oproti předběžným kalkulacím.

#### **4.1.4 Hostinské služby**

Penzion má ve zřizovací listině mezi hlavními činnostmi, které může provozovat i hostinské služby. V současnosti však této aktivity nevyužívá.

V minulosti tomu však bylo právě opačně. V Ivančicích se nachází Besední dům, ve kterém se provozuje i restaurace a ubytovací zařízení. Tento dům je v majetku města, které ho v současnosti stále spravuje. Město jej nechce prodat, aby nad ním neztratilo kontrolu a v minulosti jej svěřilo právě do správy penzionu, který v něm provozoval hostinskou činnost.

Na penzion tato činnost měla velký vliv, neboť díky tomu mohla uplatňovat výhodnější krátkí koeficient a částečně ztratila nezávislost na pečovatelské službě. Současná situace je tedy pro penzion z hlediska odpočtu nevýhodná, protože oproti minulosti musí využívat nižší procento krátkího koeficientu a z tohoto důvodu si tedy může penzion uplatnit nižší částku nároku na odpočet.

V následující tabulce uvedeme pro přehlednost daňovou povinnost k DPH penzionu Ivančice za rok 2015.

Tab. 13 Souhrnná daňová povinnost penzionu v Ivančicích za rok 2015

Zdanitelná plnění		Sazba	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	496 397	104 320
		Snížená	2 160 352	323 959
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	119 766	25 151
		Snížená	-	-
Nárok na odpočet daně	Sazba	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	399 006	11 894	71 900
	Snížená	1 800 369	98 421	171 690
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	119 766	-	25 151
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			110 315	268 741
Krácení nároku na odpočet				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	1 943 038			
Krátící koeficient	58 %			
Odpočet	155 870			
Výpočet daně				
Daň na výstupu	453 430			
Odpočet daně	266 185			
Vlastní daň	187 245			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých finančních výkazů.

Výše uvedená tabulka je pouze souhrnným součtem jednotlivých tabulek v kapitole 4.1.1, uvádějících daňovou povinnost v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Lze tedy vyčíst, že celková daň na výstupu činila 453 430 Kč. Celkový odpočet, který si penzion mohl za daný rok uplatnit, vychází na 266 185, z čehož vyplývá, že vlastní daňová povinnost penzionu za rok 2015 činila 187 245 Kč.

Nyní se pokusíme vytvořit modelovou situaci pro rok 2015, za předpokladu provozování Besedního domu penzionem pro seniory v Ivančicích. Budeme vycházet z posledních známých hodnot, kdy měl penzion Besední dům pod svou správou, což jsou hodnoty z roku 2012.

Popsanou situaci znázorňuje následující tabulka č. 14.

Tab. 14 Vliv hostinské činnosti na daňovou povinnost

Zdanitelná plnění		Sazba	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	3 551 365	745 787
		Snížená	3 048 132	457 220
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	166 390	3 987
		Snížená	-	-
Nárok na odpočet daně	Sazba	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	1 839 110	314 313	71 900
	Snížená	3 818 401	401 071	171 690
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	166 390	9 791	25 151
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			725 175	268 741
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	1 943 038			
Krátící koeficient	58 %			
Odpočet	155 870			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	1 203 007			
Odpočet daně	881 045			
Vlastní daň	321 962			

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z tabulky lze vyčíst, že Besední dům, jako restaurační a ubytovací zařízení, významně navýšil poskytnuté služby se základní sazbou v podobě stravovacích služeb. Tím se samozřejmě také navýšila daň na výstupu. Výrazně narostlo i hodnota poskytnutých plnění se sníženou sazbou daně. Značný nárůst je dán zejména prodejem obědů, který si s sebou občané odnesou v přepravce, což spadá do snížené sazby DPH. Část zvýšené hodnoty se může přičíst i ubytovacím službám, ovšem proti obědům se jedná o zanedbatelnou částku.

U přijatých plnění pozorujeme opět výrazný nárůst hodnot. Jelikož Besední dům je zejména restaurační zařízení, tak se dá jednoduše odvodit, že za tímto nárůstem stojí zejména výdaje za potraviny, elektriku, vodu a plyn. Samozřejmě nesmíme opomenout ani administrativní náklady, které se také navýšily.

U penzionu byla poskytována plnění osvobozená bez nároku na odpočet, a proto bylo nutné sledovat uplatnění výše odpočtu, kdy vzniká plná nárok na odpočet, a kdy krácený. V Besedním domě se nic takového nevyskytuje, takže u veškerých přijatých plnění z Besedního domu, vzniká plný nárok na odpočet.

V souhrnu je tedy vidět, že se zvýšila daň na výstupu na 1 203 007 Kč, ovšem vzrostl i nárok na odpočet daně, konkrétně na 881 045. Celková daňová povinnost penzionu by tedy v této modelové situaci byla 321 962. Lze tedy vidět, že vlastní

daň by se zvýšila. Což je logické neboť se zvýšila poskytnutá plnění v podobě restauračního zařízení v základní sazbě a prodej obědů spojených se sazbou sníženou.

Nyní si ale musíme uvědomit, že na konci roku musíme opět spočítat vypořádací koeficient. Jelikož by v této situaci penzion zaznamenal významný nárůst plnění s plným nárokem na odpočet, dá se předpokládat, že se hodnota koeficientu, jak ukazuje následující tabulka, zvýší.

Tab. 15 Penzion v Ivančicích - vliv vypořádacího koeficientu na daňovou povinnost při hostinské činnosti

Plnění s plným nárokem na odpočet	6 765 887
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	1 943 038
Vypořádací koeficient	78 %
Odpočet	209 618
<b>Výpočet daně</b>	
Daň na výstupu	1 203 007
Odpočet daně	934 793
Vlastní daň	268 214

Zdroj: Vlastní zpracování.

Vypořádací koeficient vyšel 78%, což způsobuje vyšší možnost kráceného nároku na odpočet, než tomu bylo s krátkým koeficientem 58%. Penzion může uplatnit konkrétně o 53 748 Kč vyšší odpočet.

Znamená to tedy, že odpočet daně by byl vyšší a daňová povinnost penzionu za rok 2015 by byla pouze 268 214 Kč.

Pokud tedy budeme porovnávat vlastní daňovou povinnost penzionu za rok 2015 s daňovou povinností v modelové situaci, kdy penzion spravuje i Besední dům, pak z uvedených výsledků můžeme usuzovat, že penzion by na tom byl z hlediska uplatňování kráceného nároku na odpočet lépe, neboť by se koeficient navýšil o 20% a penzion by mohl uplatnit o 53 748 Kč vyšší nárok na odpočet. Na dani by samozřejmě odvedl více, než bez Besedního domu, ovšem rozšířila by se možnost poskytování obědů i jiným lidem, než těm, kteří musejí splnit kritéria dle pečovatelské služby.

## 4.2 Penzion pro seniory Alfa

Penzion pro seniory Alfa je příspěvkovou organizací zřízenou městem v roce 1996. Penzion Alfa byl stejně jako předchozí penzion v Ivančicích přetransformován na dům s pečovatelskou službou v souladu s novým zákonem o sociálních službách č. 108/2006 Sb. Penzion tedy není zřízen podle tohoto zákona a vystupuje stejně jako předchozí penzion, tedy jako nájemní dům poskytující služby pečovatelek.

Posláním penzionu je prostřednictvím pobytové služby poskytovat pomoc a podporu seniorům, kteří již nemohou žít ve svém domácím prostředí. Jsou tedy přijímáni občané ve starobním nebo invalidním důchodu, jejichž zdravotní stav a

věk umožňují, za předpokladu poskytování pečovatelské služby v potřebném rozsahu vést poměrně samostatný život.

Své poslání se snaží penzion naplnit zejména pomocí poskytování pečovatelských služeb a pronájmu bytových prostor. Mezi další služby pak patří zejména služby stravovací, dále pak poskytování volnočasových aktivit, podpora a vytváření podmínek pro volnočasovou činnost.

Penzion Alfa je oproti penzionu Ivančice podstatně menší. V budově se nachází 40 bytových jednotek. Částka za pobyt v penzionu se ovšem skládá ze stejných položek, konkrétně za podlahovou plochu, úhrady za vybavení bytu, zálohy za vodné a stočné, topení a ohřev vody a z částky na elektřinu.

Stravovací provoz je zajištěn kuchyní s jídelnou, ve které se mohou stravovat jak ubytovaní senioři, tak ostatní občané. Penzion poskytuje také rozvoz obědů, který je v rámci pečovatelské služby, stejně jako je tomu u penzionu v Ivančicích. Obědy jsou zajišťovány v rámci kapacitních možností kuchyně penzionu.

Ze zřizovací listiny penzionu lze vyčíst následující hlavní činnosti:

- a) Poskytnutí ubytování a základní péče pro občany, se kterými penzion uzavřel smlouvu o nájmu bytu.
- b) Stravovací služby.
- c) Vaření obědů pro pečovatelskou službu.
- d) Služby prádelny.
- e) Kulturní a zájmová činnost na podporu vzdělávání a rozvoje.
- f) Provozování hostinské činnosti.
- g) Pronájem nebytových prostor.

Z listiny dále vyplývá, že osobou odpovídající za chod penzionu je ředitel, který je jmenován a odvoláván městem. Příspěvková organizace dále hospodáří s majetkem, který mu byl dán městem do správy a zároveň s ním má zakázáno obchodovat.

#### **4.2.1 Rok 2015**

Penzion pro seniory Alfa poskytuje v rámci své hlavní činnosti zejména pronájem nebytových prostor, pečovatelské služby a stravovací služby. Je ovšem daleko menším penzionem než penzion v Ivančicích, který byl rozebrán analyzován v předchozí kapitole, takže objem poskytnutých služeb nebude v takovém množství.

Nyní bude, stejně jako v předchozím případě uveden přehled jednotlivých zdaňovacích kalendářních období roku 2015, zpracovaných na základě daňových přiznání k dani z přidané hodnoty.

Tab. 16 Penzion pro seniory Alfa – daňová povinnost za 1. čtvrtletí 2015

<b>Zdanitelná plnění</b>		<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	92 613	19 469
		Snížená	126 275	18 921
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	4 742	996
		Snížená	-	-
<b>Nárok na odpočet daně</b>	<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	57 119	4 316	7 674
	Snížená	118 615	6 851	10 946
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	4 742	-	996
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			11 167	19 616
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	245 622			
Krátící koeficient	51 %			
Odpočet	10 004			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	39 386			
Odpočet daně	21 171			
Vlastní daň	18 215			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých informací.

Z uvedené tabulky lze hned na první pohled vyčíst, že se jedná o podstatně menší penzion, než byl předchozí penzion v Ivančicích.

Poskytnutá plnění se skládají především z poskytování stravovacích služeb, kde v rámci DPH opět rozlišujeme plnění poskytované se sazbou základní 21% a sníženou 15%. Mechanismus při uplatňování sazeb je stejný jako u penzionu v Ivančicích. Obědy, na které je uvalena základní sazba DPH, musejí být zkonsumovány v prostorách jídelny penzionu. Tyto obědy jsou poskytovány, jak ubytovaným seniorům, tak seniorům a ostatním osobám v okolí, které se rozhodnou stravovat se v prostorách penzionu. Naopak se sníženou sazbou jsou poskytovány rozvozy obědů a obědy, které si dané osoby odnesou v přepravce a zkonsumují jinde než v prostorách jídelny penzionu. Za první zdaňovací období roku 2015, tvořily v penzionu Alfa stravovací služby podstatnou část poskytnutých plnění. Konkrétně se jedná o plnění se sníženou sazbou v hodnotě 86 014 Kč a o částku 73 444 Kč základu daně se základní sazbou. V základní sazbě tvoří i nepatrnou hodnotu služby v podobě praní prádla.

V režimu přenesené daňové povinnosti se jedná zejména o údržbové práce penzionu, stejně tak tomu bylo i v případě předchozího penzionu.

Přijatá plnění v rámci penzionu rozdělujeme opět na plnění přijatá se základní a se sníženou sazbou DPH. Mezi přijatá plnění se sníženou sazbou budou patřit opět zejména potraviny, které tvoří více než třetinu základu daně, konkrétně 45 673 Kč. Zbytek částky je za úhradu vody a tepla. V základní sazbě se hodnota rozděluje mezi úhrady za elektriku, provozní materiál, internet, externí účetní a ostatní služby. V kolonce plnění osvobozená bez nároku na odpočet patří celá hodnota opět výběru nájmu.

Pomocí krátkého koeficientu 51%, který byl vypočten v posledním zdaňovacím období předcházejícího roku, byl vypočten krácený nárok na odpočet daně ve výši 9 583 Kč. Krácený nárok se uplatňuje u plnění, která jsou spojená, jak s osvobozenou činností, tak se zdanitelnou. Celkový odpočet, který si penzion mohl v daném období nárokovat, činil celkem 21 920 Kč.

Následně byla zjištěna vlastní daňová povinnost ve výši 20 909 Kč.

Tab. 17 Penzion pro seniory Alfa – daňová povinnost za 2. čtvrtletí 2015

Zdanitelná plnění		Sazba	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	95 551	20 092
		Snížená	146 848	22 001
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	3 504	736
		Snížená	-	-
Nárok na odpočet daně	Sazba	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	55 430	5 001	6 642
	Snížená	125 009	7 336	11 412
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	3 504	-	736
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			12 337	18 790
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	248 012			
Krátký koeficient	51 %			
Odpočet	9 583			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	42 829			
Odpočet daně	21 920			
Vlastní daň	20 909			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých informací.

Ve druhém čtvrtletí zdaňovacího období 2015 zaznamenal penzion Alfa mírný nárůst poskytnutých plnění, jak u plnění se základní sazbou, tak u plnění se sníženou sazbou. Výraznější nárůst lze pozorovat zejména u snížené sazby v podobě rozváž-



ky obědů a obědů, které si subjekty odnášejí s sebou. Přenesená daňová povinnost se týká opět pouze údržbářských prací.

U přijatých plnění je vidět mírný pokles u plnění se základní sazbou, ovšem u plnění se sníženou sazbou lze pozorovat naopak mírný nárůst, který je zejména z důvodu vyššího nákupu za potraviny, protože musel penzion uspokojit rostoucí poptávku po stravovacích službách penzionu.

Pronájem bytových prostor je znovu zastoupen v řádku plnění osvobozená bez nároku na odpočet a lze pozorovat nepatrný nárůst hodnoty nájmů, konkrétně na částku 248 012 Kč.

S pomocí krátkého koeficientu byl vypočten krácený nárok na odpočet v podobě 9 583 Kč. Spolu s plným nárokem na odpočet činí celkový nárok na odpočet daně 21 920 Kč.

Celková daň na výstupu byla v daném období 42 829 Kč, tudíž po odečtení nároku odpočet činila vlastní daňová povinnost 20 909 Kč.

Tab. 18 Penzion pro seniory Alfa – daňová povinnost za 3. čtvrtletí 2015

Zdanitelná plnění		Sazba	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	98 817	20 725
		Snížená	149 395	22 436
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	3 884	816
		Snížená	-	-
Nárok na odpočet daně	Sazba	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	60 719	5 119	7 634
	Snížená	119 514	6 891	11 079
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	3 884	-	816
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			12 010	19 529
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	250 413			
Krátký koeficient	51 %			
Odpočet	9 960			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	43 977			
Odpočet daně	21 970			
Vlastní daň	22 007			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých informací.

Ve třetím zdaňovacím období roku 2015 je vidět, že se nárůst poskytnutých plnění z předchozího kvartálu ustálil. Byly zaznamenány pouze mírné zvýšení plnění, jak

se základní sazbou, tak se sazbou sníženou. Celková daň na výstupu tedy v daném období činila 43 977.

Co se týče přijatých plnění, tak lze vidět vyšší hodnotu u plnění se základní sazbou a nižší u plnění se sníženou sazbou. Vyšší plnění se základní sazbou jsou v důsledku rozšíření internetového pokrytí penzionu. Zajímavý je naopak pokles přijatých plnění se sníženou sazbou, který je opět způsobem nákupem potravin, který byl tentokrát nižší než předcházejícím období, i když byl zaznamenán mírný nárůst prodeje obědů.

Pronájem bytových prostor seniorům v daném období činil 250 413 Kč, hodnotu najdeme opět v řádku pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet. Použitím krátkého koeficientu byl vypočítán krácený nárok na odpočet u plnění, která byla použita jak pro činnost osvobozenou bez nároku na odpočet, tak pro činnost s nárokem na odpočet. Krácený odpočet byl tedy ve výši 9 960. Spolu s plným nárokem na odpočet, tvořil celkový odpočet hodnotu ve výši 21 970. Výši odpočtu pak penzion mohl uplatnit vůči dani na výstupu, která, jak již bylo výše zmíněno, byla 43 977 Kč. Po odečtení odpočtu od daně na výstupu byla zjištěna vlastní daňová povinnost, která byla v daném období celkem 22 007 Kč.

Tab. 19 Penzion pro seniory Alfa – daňová povinnost za 4. čtvrtletí 2015

<b>Zdanitelná plnění</b>		<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	95 441	20 032
		Snížená	143 304	21 507
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	12 038	2 528
		Snížená	-	-
<b>Nárok na odpočet daně</b>	<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	56 775	5 813	6 116
	Snížená	120 413	6 593	11 463
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	12 038	-	2 528
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			12 406	20 107
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	248 996			
Krátící koeficient	51 %			
Odpočet	10 255			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	44 067			
Odpočet daně	22 661			
Vlastní daň	21 406			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých informací.

V posledním zdaňovacím období roku 2015 penzion zaznamenal nižší poskytnutá plnění. Ovšem jedná se pouze o mírný pokles oproti předcházejícím dvěma obdobím, takže lze dané hodnoty považovat za vcelku stabilní. Daň na výstupu za poskytnutá plnění tvořila celkem 41 593 Kč a spolu s přenesenou daňovou povinností byla celková daň na výstupu ve výši 44 067 Kč. Lze si povšimnout, že se v tomto období zvýšila plnění v režimu s přenesenou daňovou povinností. Důvodem bylo malování chodeb penzionu, které činilo celkem 8 661 Kč. Zbytek hodnoty tvořili nutné údržbářské práce, které jsou součástí každého období.

U přijatých zdanitelných plnění k nějakým větším výkyvům nedošlo. U snížených plnění byly opět dominantní položkou potraviny, které tvořili více než třetinu základu daně, přesněji tedy 43 953 Kč. U plnění se základní sazbou byl hlavním důvodem zejména pokles provozního materiálu.

Nájmy bytů v tomto období 248 996 Kč. Jedná se tedy opět o stabilní částku a to v průběhu celého roku. Pomocí krátícího koeficientu 51 % byl vypočten krácený nárok na odpočet ve výši 10 255 Kč. V součtu s plným nárokem na odpočet činí celková výše odpočtu 22 661 Kč. Po odečtení odpočtu od daně na výstupu byla zjištěna daňová povinnost za poslední období roku 2015 ve výši 21 406 Kč.

V posledním zdaňovacím období je třeba vypočítat vypořádací koeficient, který bude sloužit jako koeficient krátcí pro příští kalendářní rok. U předchozího penzionu se vypořádací koeficient nezměnil, ovšem zde se snížil na hodnotu 49%, což tedy znamená nižší uplatnění kráceného odpočtu. Pro přehlednost tuto situaci uvedeme v následující tabulce.

Tab. 20 Celková daňová povinnost na základě vypořádacího koeficientu

Vypořádací koeficient	49%
Nárok na odpočet	86 161
Uplatněný odpočet	87 722
Vyrovnání odpočtu	-1 561
Vlastní daň	84 098

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých informací.

Pomocí vypořádacího koeficientu tedy bylo zjištěno, že si v průběhu zdaňovacího období 2015 penzion Alfa uplatňoval na odpočtu více, než mohl, tudíž vzniklý rozdíl mezi uplatněním odpočtem a skutečným nárokem na odpočet ve výši 1 561 je nutné doplatit. Celková daňová povinnost penzionu pro seniory Alfa se tedy o tuto hodnotu zvýší na konečných 84 098 Kč.

#### 4.2.2 Nájem u penzionu Alfa

U penzionu Alfa tvoří pronájem bytových prostor seniorům téměř polovinu příjmů z hlavní činnosti. Za rok 2015 se jedná o částku přesně 993 043 Kč.

V případě penzionu Alfa je v praxi uplatňován stejný nájmu, jako u předchozího penzionu v Ivančicích. Budova je tedy ve vlastnictví města, které ji svěřilo do vlastnictví penzionu Alfa, pro výkon hlavní činnosti a zajištění provozu. V takovém případě vstupuje hodnota vybraných nájmu do obratu penzionu Alfa. Jelikož je tento penzion oproti penzionu v Ivančicích menší, mohl by být tento systém uplatnění nájmu za důsledek překročení zákonného limitu k registraci k DPH, a tedy vznik plátcovství.

Zkusíme tedy nyní na penzion Alfa aplikovat, již zmíněný druhý typ uplatňování nájmu, kdy jsou veškeré smlouvy o nájmu uzavírány městem a subjekt v podobě penzionu dané nájmou pouze vybírá a přeposílá městu. Pro připomenutí je nutné uvést, že v tomto případě, by takto vybraný nájem nevstupoval do obratu penzionu Alfa. Rozdíly obrátů v uvedených typech nájmu jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 21 Penzion Alfa – přehled obratu při rozdílném uplatňování nájmu

Měsíc	Plnění bez nájmu	Výše nájmu	Obrat s nájmem	Obrat bez nájmu
1	65 177	79 333	1 943 618	950 654
2	78 354	84 586	1 950 322	955 513
3	80 099	81 703	1 948 413	957 994
4	81 471	76 412	1 944 075	960 018
5	78 956	85 944	1 952 366	968 391
6	85 476	85 656	1 955 884	965 718
7	84 240	86 722	1 952 003	966 745
8	84 914	81 015	1 949 931	960 892
9	82 942	82 676	1 957 668	967 441
10	84 778	82 950	1 963 647	974 660
11	85 513	83 007	1 967 241	974 858
12	80 492	83 039	1 965 455	972 412

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých informací.

Již na první pohled můžeme z tabulky vidět rozdíl oproti předchozímu penzionu. Penzion si výši obratu velmi hlídá, lze tedy vidět určitou stabilitu ve vývoji obratu. Penzion zaznamenal od počátku roku, kdy byl za posledních 12 měsíců obrat 1 943 618 Kč, mírný růst až na konečnou výši obratu 1 965 455 Kč za rok 2015. Pokud bychom na penzionu zavedli přechod na druhý způsob uplatňování nájmu, tedy pouhý výběr a přeposílání městu, dostal by se penzion už od prvního měsíce na obrat ve výši 950 654 Kč. Znamená to tedy, že penzion by nepřekročil zákonný limit 1 000 000 Kč pro registraci k DPH, tudíž by tak obrat nezpůsobil vznik plátcovství. Obrat bez nájmu se pohybuje stabilně pod limitem po celé sledované zdaňovací období 2015 a dle sdělených informací by tomu tak bylo i v případě předcházejících zdaňovacích období.

### 4.2.3 Hostinská činnost penzionu Alfa

Penzion Alfa má stejně jako předchozí penzion v Ivančicích společný prvek a to v podobě provozování hostinské činnosti ve zřizovací listině. Tento penzion nebyl vybrán náhodně, neboť v minulosti tuto činnost také provozoval. Konkrétně se jednalo o cukrárnu, ve které si hosté mohli koupit zákusky, zmrzlinu, popř. se občerstvit v prostorách cukrárny.

V současné době již penzion tuto činnost neprovozuje, neboť cukrárna byla prodána soukromému podnikatelskému subjektu. Pro penzion byla činnost cukrárny velmi zisková a samozřejmě díky ní mohla stejně jako penzion v Ivančicích uplatňovat výhodnější krátký koeficient.

V následující tabulce nyní pro lepší porovnání uvedeme souhrn daňové povinnosti penzionu za rok 2015.

Tab. 22 Souhrn daňových povinností penzionu Alfa za rok 2015

<b>Zdanitelná plnění</b>		<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	382 422	80 318
		Snížená	565 822	84 865
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	24 168	5 076
		Snížená	-	-
<b>Nárok na odpočet daně</b>	<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	230 043	20 249	28 066
	Snížená	483 551	27 671	44 900
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	24 168	-	5 076
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			47 920	78 042
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	993 043			
Krátící koeficient	51 %			
Odpočet	39 802			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	170 259			
Odpočet daně	87 722			
Vlastní daň	82 537			

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých informací.

V uvedené tabulce tedy nalezneme součet tabulek uvedených v kapitole 4.2.2., které uvádějí daňovou povinnost v jednotlivých čtvrtletích zdaňovacího období roku 2015. Daň na výstupu tedy v součtu činila 170 259 Kč a celkový uplatněný odpočet v daném období činil 87 722 Kč. Pokud tedy odečteme odpočet daně od výstupu daně, získáme vlastní daňovou povinnost ve výši 82 537 Kč.

Nyní opět vytvoříme modelovou situaci pro rok 2015, kdy budeme předpokládat, že penzion v tomto roce provozoval opět cukrárnu. Aby měla data nějakou vypovídací hodnotu, tak budeme vycházet z hodnot roku 2013, kdy penzion Alfa cukrárnu naposledy provozoval. Modelovou situaci tedy znázorňuje následující tabulka č. 23.

Tab. 23 Daňová povinnost penzionu Alfa při provozování hostinské činnosti

<b>Zdanitelná plnění</b>		<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>Daň na výstupu</b>
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku		Základní	795 113	166 765
		Snížená	1 343 588	201 598
Režim přenesení daňové povinnosti		Základní	40 191	8 440
		Snížená	-	-
<b>Nárok na odpočet daně</b>	<b>Sazba</b>	<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	Základní	508 435	78 741	28 060
	Snížená	720 749	63 221	44 906
Z přenesené daňové povinnosti	Základní	40 191	3 365	5 076
	Snížená	-	-	-
Odpočet daně celkem			145 327	78 042
<b>Krácení nároku na odpočet</b>				
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	993 043			
Krátící koeficient	51 %			
Odpočet	39 802			
<b>Výpočet daně</b>				
Daň na výstupu	376 953			
Odpočet daně	185 129			
Vlastní daň	191 824			

Zdroj: Vlastní zpracování.

Oproti situaci bez cukrárny, lze nyní vidět, že se zvětšila poskytnutá plnění. V základní sazbě se jedná zejména o plnění, kdy návštěvníci využijí prostory cukrárny k posezení a konzumaci zákusků, či jiného občerstvení. Významný nárůst zaznamenala plnění zejména u snížené sazby. Tato plnění zahrnují nákup zákusků či zmrzliny, v případě, že si je zákazník odnese s sebou, což v případě cukráren bývá velká část zákazníku a jedná se tedy o obvyklou situaci.

Jelikož po zahrnutí cukrárny v modelu narostla plnění poskytnutá, tak zákonitě musela narůst i plnění přijatá. V základní sazbě můžou za zvýšení zejména plnění v podobě energii, jako je elektrika a plyn, dále pak provozní režie a určitou část, i když zanedbatelnou, tvoří nákup lahvového piva, které si občas zákazníci také koupí. Ve snížené sazbě se jedná zejména o nákup potravin, potřebných na výrobu zákusků. Tyto potraviny tvořily převážnou část nárůstu plnění ve snížené sazbě. Zbytek lze přičíst zejména úhradám za vodu.

V tomto modelu je opět nutné podotknout, že stejně jako u předcházejícího penzionu, jsou veškerá přijatá plnění s plným nárokem na odpočet a není tedy potřeba určitou část odpočtu krátit pomocí krátícího koeficientu. Je to z důvodu, že cukrárna, jakožto oddělený provoz penzionu, neposkytuje žádná osvobozená plnění bez nároku na odpočet. Z tohoto důvodu jsou hodnoty uvedené v kolonkách krá-

cený odpočet stejné, jako v předcházející tabulce, neboť jsou spjaté pouze s provozem penzionu.

V celkovém souhrnu tedy daň na výstupu narostla na 376 953 Kč, přičemž by se zvýšil i nárok na odpočet, konkrétně na 185 129. Vlastní daňová povinnost by tedy činila 191 824 Kč.

Ovšem stejně jako v předešlé modelové situaci u penzionu v Ivančicích, je i zde nutné přepočítat vypořádací koeficient, jelikož narostla poskytnutá plnění. V takové případě je tedy nutné pomocí vypořádacího koeficientu upravit odpočet daně. Úpravu odpočtu daně znázorňuje následující tabulka.

Tab. 24 Celková daňová povinnost penzionu Alfa při provozování hostinské činnosti po vypočtení vypořádacího koeficientu

Plnění s plným nárokem na odpočet	2 178 892
Plnění osvobozená bez nároku na odpočet	993 043
Vypořádací koeficient	67 %
Odpočet	53 069
<b>Výpočet daně</b>	
Daň na výstupu	376 953
Odpočet daně	198 396
Vlastní daň	178 557

Zdroj: Vlastní zpracování.

Vypořádací koeficient penzionu Alfa vyšel v této modelové situaci 67%, což tedy znamená vyšší uplatnění odpočtu daně u krácených plnění. Konkrétně by penzion v daném období mohl uplatnit odpočet ve výši 53 748 Kč.

Daňová povinnost penzionu by tedy v tomto období činila celkem 178 557 Kč. Porovnáme-li tedy daňovou povinnost v modelové situaci s daňovou povinností roku 2015 ve skutečnosti, která činila po úpravě vypořádacího koeficientu celkových 84 098 Kč, pak je vidět, že se v modelové situaci daňová povinnost v rámci DPH zvýšila o 94 459 Kč, což je logické z hlediska navýšení poskytnutých plnění. V porovnání s Besedním domem v Ivančicích, byla cukrárna pro penzion Alfa výhodná, neboť představovala ziskovou činnost a zároveň umožnila penzionu uplatňovat vyšší krácení koeficient, což mělo za následek vyšší uplatněný odpočet daně.



## 5 Diskuse

V praxi je problematika uplatňování DPH u příspěvkových organizací velmi komplikovanou a specifickou záležitostí. Z pohledů penzionů pro seniory patří mezi hlavní činnosti poskytování pronájmů lidem, kteří splňují určité podmínky, zejména zdravotní stav a vyšší věk. Mezi další významná plnění patří zejména stravovací služby, rozvozy obědů a poskytování pečovatelské služby. V rámci těchto činností pak vznikají různé situace, které mají různý dopad na penziony z pohledu DPH.

V potaz je nutné vzít samotnou velikost penzionu, na které závisí objem poskytnutých a přijatých služeb, což má samozřejmě na uplatňování DPH podstatný vliv. Dalším důležitým prvkem, který by měl být dle mého názoru zmíněn, je samotný vztah penzionu s vedením města, neboť právě město je zřizovatelem příspěvkové organizace a zároveň vlastníkem majetku, který je organizaci dán do správy, což bývá v případě penzionu zejména budova, ve které je provozována hlavní činnost.

Co se týče jednotlivých činností, tak v práci byly rozebrány ty, které mají na chod penzionu největší vliv. Jedná se tedy o výše zmíněné poskytnuté pronájmy, stravovací služby a případná hostinská činnost.

V rámci uplatňování nájmu byly rozebrány dva způsoby uplatňování z hlediska DPH. Oba zkoumané penziony v současnosti využívají stejný způsob, který spočívá v tom, že nájemní smlouvy uzavírají samotné penziony. V tomto případě tedy penziony uzavírají smlouvy s danými subjekty a vybírají za poskytnuté služby nájem. Z pohledu uplatnění DPH se v takovém případě jedná o osvobozenou činnost bez nároku na odpočet, a jelikož je tato služba poskytována v rámci hlavní činnosti, pak to má za následek tu skutečnost, že výnosy z pronájmu se započítávají do obrátu. V práci byly následně uvedeny modelové situace při uplatňování druhého způsobu pronájmu, kdy jsou nájemní vztahy v kompetenci města a penzion nájem pouze vybírá a přeposílá městu, tudíž mu nevzniká plnění, které se zahrnuje do obrátu. Jak již bylo zmíněno v úvodu diskuse, dopady způsobů uplatnění nájmu závisí na velikosti daného penzionu. V případě ivančického penzionu, který je větší, se druhý způsob uplatňování nájmu ukázal jako výhodný. Jak bylo v modelovém příkladu vidět, díky převedení agendy pronájmů na město mohl penzion uplatnit plný nárok na odpočet u všech přijatých plnění. Nemusel tedy řešit problematiku uplatňování nároku na odpočet v plné a krácené výši, jako tomu je v současnosti. Tato skutečnost má tedy za následek vyšší nárok na odpočet, což v konečném důsledku způsobuje nižší daňovou povinnost penzionu. Pokud k tomu připočteme i administrativní náklady spojené s agendou nájmu, pak se tento způsob jeví jako výhodný a bylo by vhodné, kdyby o něm město v budoucnu uvažovalo. U penzionu Alfa se o tomto způsobu v budoucnu uvažuje, což je logické vzhledem k tomu jaké výsledky modelová situace přinesla. Ukázalo se, že díky přenesení nájemní povinnosti na město, by výrazně poklesl obrát, jak ve zkoumaném období 2015, tak i v předcházejících obdobích. Ve výsledku by se penzion dostal pod zákonný limit 1 000 000 Kč. Ve skutečnosti by pod tímto limitem byl již na počátku sledovaného období, tudíž by celé období vůbec nebyl plátcem DPH. Zde je jasně vidět, že velikost

penzionu může z hlediska rozdílného uplatnění nájmu znamenat rozdíl v plátcovství DPH, kdy v budoucnu může penzion Alfa zažádat o zrušení registrace plátcovství k DPH, pokud ovšem na tento systém nájmu přejde. Pro penzion by to tak mělo za následek razantní snížení administrativy spojené s DPH. Otázka je jaké by byly finanční dopady takové situace, neboť penzion by ztratil nárok na odpočet DPH. Hlavní náplň penzionu by tedy spočívala v poskytování stravovacích služeb. Nedá se však předpokládat změna cenové politiky v důsledku změny režimu plátcovství DPH. Prvním důvodem je skutečnost, že penziony obecně mají nastavenou cenovou politiku na minimum, které si mohou dovolit, aby uspěli v konkurenčním boji. Ceny by tedy zůstaly stejné, ovšem penzion by z ceny nemusel odvádět daň na výstupu. Jako druhý důvod lze uvést, že samotný penzion naráží na kapacitní limit využití kuchyně, čili i kdyby snížili ceny s cílem vyššího odbytu, tak by si penzion ničím nepomohl, neboť by zvýšenou poptávku nezvládl pokrýt. Penzion má navíc v plánu kuchyň ještě zmenšit a reorganizovat prostory, aby získal víc pokojů pro nájem. Z tohoto důvodu se dá do budoucna počítat i s nižším odbytem obědů než v současnosti. Z těchto důvodů se tedy nedají vyčíslit finanční dopady, které by penzion v takové situaci vznikly.

Dále byla rozebrána problematika, která se týkala stravovacích služeb spojených s pečovatelskou službou v ivančickém penzionu. Zde nastává problém v uvedeném vztahu penzion - město. Po změnách v zákoně o sociálních službách v roce 2007 město přetransformovalo penzion pro seniory na dům s pečovatelskou službou, která je organizační složkou města a služby vykonává v rámci penzionu. Souvislost se stravovacími službami spočívá v rozvozu obědů. V rámci pečovatelské služby mají na rozvoz právo pouze určití senioři, kteří splňují dané podmínky. Schválení probíhá v rámci pečovatelské služby. Zde nastává první problém, neboť penzion tímto přichází o potenciální zákazníky, kteří by chtěli odebrat obědy. Druhý problém vzniká u ceny, kde si pečovatelská služba vybírá maximální možnou částku 25 Kč a spolu s cenou obědu 60 Kč činí celková cena obědu 85 Kč, což má pro penzion ten následek, že tato činnost je pro ně nevýhodná, neboť cenová strategie není v kompetenci penzionu a ten tak nemůže nastavit cenu dle svého. Řešení se dle mého názoru nabízí v podobě rozšíření zřizovací listiny o rozvoz obědů. V takovém případě se penzionu naskýtá možnost rozvozu obědů komukoliv, kdo by o něj měl zájem a zároveň by mohl nastavit cenu podle sebe. Pro penzion by se tak mělo jednat o činnost, která by pro něj byla zisková. Z pohledu DPH by se samozřejmě navýšila daň na výstupu, ovšem zároveň by se zvýšil podíl zdanitelných plnění na celkových, což by mělo za následek vylepšení krátkého koeficientu. Toto řešení jsou ovšem v kompetenci samotného města a můžeme si pouze domýšlet, co město vede k tomuto neefektivnímu způsobu. Naopak penzion Alfa tento problém neřeší, neboť po dohodě s městem neuplatňuje pečovatelská služba nejvyšší sazbu 25 Kč za dovoz obědů, ale pouze 10 Kč, takže z ceny obědu 65 Kč, kterou má penzion pro obědy stanovenou, činí celková hodnota obědu s dovozem 75 Kč. Kvůli nižší konkurenci ve městě si penzion může dovolit nastavit o 5 Kč vyšší cenu obědů oproti penzionu v Ivančicích. Kvůli kapacitním limitům kuchyně zde ovšem nemá cenu uvažovat o rozšíření hlavních činností o rozvoz obědů.

U obou penzionů byl dále zkoumán vliv hostinské činnosti, kterou oba penziony v minulosti provozovali. Zde je opět na místě zmínit vztah města ke své organizaci, neboť hostinská činnost u obou penzionů byla naprosto rozdílná. Penzionu v Ivančicích byl dán do správy hotel Besední dům. První otázka, která se nabízí je, proč právě penzionu? Podařilo se mi zjistit skutečnost, že penzion je jediná organizace zřízená městem, která má ve zřizovací listině provozování hostinské činnosti, čili řešení bylo z pohledu města jednoduché. Ovšem jedná se o velkou budovu, ve které by byly zapotřebí velké investice do oprav. Pro penzion to znamenalo samozřejmě zvýšení poskytnutých plnění v podobě provozování restauračního zařízení. Z pohledu DPH se navýšila daň na výstupu a zároveň měl penzion možnost uplatňovat vyšší krátkí koeficient, takže si mohl uplatňovat víc přijatých plnění spojených s osvobozenou činností. Ovšem kámen úrazu byl ve vysokých administrativních, mzdových nákladech a nákladech na energie. Z celkového pohledu byl provoz Besedního domu ztrátový a pro penzion tedy představoval zátěž. Náklady zvyšoval zejména špatný stav budovy a dvojsměnný provoz zařízení. Město zařízení následně penzionu odebralo a dosud je mimo provoz. Opačný pohled se naskýtá u penzionu Alfa, kde je dle mého, ideální řešení hostinské činnosti v podobě cukrárny. Jak bylo vidět z modelových situací, tak tato činnost penzionu zvyšovala daň na výstupu, v důsledku čehož měla vyšší daňovou povinnost, ovšem zároveň to dávalo penzionu možnost uplatňovat vyšší krátkí koeficient. Došlo samozřejmě k nárůstu administrativních nákladů spojených se správou cukrárny, ovšem jednalo se o malý objekt, kde byl jednosměnný provoz, a tato činnost znamenala pro penzion dodatečný zisk. Město se ovšem rozhodlo cukrárnu penzionu odebrat a pronajímat ji jiné fyzické osobě, která v prostorách provozuje svoji činnost. Údajně se město rozhodlo tímto způsobem kvůli snížení administrativní zátěže penzionu a zároveň kvůli budoucí možnosti přechodu na již popsany způsob uplatňování nájmu, což by mělo za následek, že by penzion mohl požádat o zrušení registrace jako plátce DPH. V takovém případě by cukrárna představovala činnost, která by obrát naopak navýšovala.

Jak již bylo řečeno důležitá je velikost penzionu a zodpovědnost jeho zřizovatele, který by měl napomáhat k efektivnímu výkonu dané organizace. U penzionu Alfa je vidět zodpovědnost vůči své organizaci, kde nevzniká problém s pečovatelskou službou jako v Ivančicích a jasná koncepce do budoucna, kde veškerá rozhodnutí směřují ke snížení provozu a přechodu na režim neplátcovství DPH. Naopak u druhého penzionu je vidět nepříliš velký zájem o chod penzionu, který by mohl fungovat daleko efektivněji, ovšem díky politickým tlakům a možná i nedostatečné odbornosti vedení města tomu tak není.

Zamyslet se dá i nad provozováním prádelny, kde se může skrývat možnost generovat vyšší zisk z této činnosti, což by neslo uplatňování výhodnějšího krátkího koeficientu. V současné době u obou penzionů tvoří tato činnost jen nepatrnou část, ovšem je třeba si uvědomit, že tyto služby jsou poskytovány subjektům, jako jsou soukromí lékaři, školy, školky, či kulturní zařízení. Penzion Ivančice tyto služby provozuje, ovšem pouze pro 2 soukromé doktory a občas pro kulturní středisko a penzion Alfa pro 1 soukromého doktora a pro školku. Jelikož je vyjmeno-

vaných subjektů ve městech, kde oba penziony působí, více, dá se zde mluvit o nevyužitém potenciálu poskytování této služby. Ovšem v případě penzionu Alfa je nutno brát toto doporučení s nadsázkou, neboť samotný penzion plánuje postupně snížit poskytované služby v podobě stravování a v rámci přestavby prostorů penzionu vytvořit více míst pro ubytování seniorů. Dá se tedy předpokládat, že nemá v plánu navyšovat poskytnuté služby v podobě praní prádla, spíš je pravděpodobnější přesun prostorů pro praní v rámci reorganizace penzionu do menších prostor.

## 6 Závěr

V práci bylo na základě zjištěných výsledků a informací zjištěno, že dopady uplatnění DPH u penzionů pro seniory nezávisí pouze na samotném vedení penzionu, ovšem velký vliv má samotné město, které je zřizovatelem a může ovlivňovat chod penzionu.

Jako špatný příklad posloužil penzion v Ivančicích, kde by mohlo docházet k efektivnějšímu uplatnění DPH a celkovému provozu činnosti. Problém zde nastal již v době transformace na dům s pečovatelskou službou, kde si město neuvědomovalo problémy, které v budoucnu vzniknou, kvůli rozdělení penzionu pro seniory a pečovatelské služby do dvou organizací zřízených městem. Vzniká zde problém odlišné cenové strategie, kdy pečovatelská služba uplatňuje maximální částku obědů 25 Kč k hodnotě 60 Kč, což je cena obědů penzionu. Celková cena obědů s dovozem je tedy 85 Kč. Druhým problémem je samotná podstata vzniku nároku na dovoz obědu. Na takový oběd mají nárok osoby s určitým zdravotním stavem a rozhodnutí o dovozu je v kompetenci pečovatelské služby. Navíc cena obědů 85 Kč je příliš vysoká a někteří důchodci, kteří by na tyto obědy měli nárok, si raději zařídí dovoz obědů od jiného konkurenčního stravovacího zařízení. Pro penzion je tak činnost nevýhodná, neboť ztrácí potenciální zisk plynoucí z rozvozu. Je zde tedy vidět nečinnost města, které na danou situaci nereaguje. Uvažovat se dá o řešení v podobě zahrnutí samotného rozvozu obědů do zřizovací listiny. Tato činnost by dala penzionu možnost rozvozu, jakékoli osobě, která by o oběd měla zájem. Byl by tedy vyřešen problém ztrátového rozvozu a nevyužití potenciálu ostatních zákazníků o obědy. Pro tento případ byla vytvořena modelová situace, ve které penzion předpokládá dle interních kalkulací cenu obědů s dovozem 70 Kč a nárůst poptávky o 26%. Pokud by se penzion rozhodl pro toto řešení, pak by díky zvýšeným poskytnutým zdanitelným plněním získal možnost uplatňovat vyšší nárok na odpočet, neboť by se penzionu navýšil krátkí koeficient na 62%. Sice by vznikly dodatečné finanční náklady z hlediska energií a potravin a nákladů na administrativu, ovšem penzion nemá kapacitní problém jako penzion Alfa a je tedy schopen zvýšenou poptávku po rozvozech uspokojit. Dá se tedy předpokládat, že by šlo o ziskovou činnost. Z hlediska DPH je tedy nejdůležitější vylepšení krátkího koeficientu, čímž by si penzion mohl uplatnit vyšší procento odpočtu u činnostech spojených s osvobozenou činností bez nároku na odpočet. Celkový nárok na odpočet by se tak v modelové situaci navýšil o 10 749 Kč oproti současné situaci.

U nájmu bylo dokázáno, že důležitou veličinou je velikost penzionu. V Ivančicích se jedná o velký penzion, který vykazuje vysoká poskytnutá plnění. Hlavním bodem u rozdílných způsobů uplatňování nájmu je jeho vliv na obrát penzionu. Jelikož je penzion velká organizace, pak rozdílný vliv uplatňování nájmu nemá za následek požadovaný výsledek, kdy by se snížení obrátu dostalo pod zákonnou hranici registrace k DPH 1 000 000 Kč. Ovšem i přesto bylo dokázáno, že tento způsob uplatňování je z hlediska penzionu výhodný, neboť díky vyjmutí osvobozené činnosti bez nároku na odpočet, by penzion nemusel řešit problematiku s uplatňováním nároku na odpočet v plné nebo v krácené výši. Veškerá plnění by mohl

uplatňovat s plným nárokem na odpočet, což by mělo za následek vyšší daňovou povinnost. Zároveň administrativní náklady spojené s uplatňováním nájmu budou převedeny na město. Způsob uplatňování nájmu v modelové situaci by tedy byl pro penzion výhodnější a bylo by tedy vhodné, aby město o této možnosti uvažovalo.

V rámci hostinské činnosti byl dokázán nezájem města o neefektivní fungování organizace. Penzion zatížila velkým hotelem s restauračním zařízením, který byl ovšem starý, chátral a byly potřebné investice do rekonstrukce. Z hlediska DPH to penzionu přineslo výhodnější krátkí koeficient, jehož vliv byl popsán níže, ovšem penzionu významně vzrostly náklady na administrativu, mzdy a energie, kde se projevilo opotřebením budovy a dvojsměnný provoz. V konečném důsledku pak penzion byl ztrátový a bylo tedy ku prospěchu penzionu, že město Besední dům penzionu odebralo. Jak s ním nakládá nadále je věc druhá, ovšem to není předmět této práce. Jak již bylo řečeno, jednalo se o činnost velmi ztrátovou, která musela být městem dotována. Odebráním hotelu tak odpadly zejména mzdové náklady, které každý měsíc činily přes 200 000 Kč. Dále je zde pak úspora spojena s účetní administrativou, kde každý měsíc činily účetní práce 12 000 Kč. Řešením v rámci hostinské činnosti se nabízí využití menšího provozu v rámci hostinské činnosti, jako tomu bylo u penzionu Alfa, který provozoval cukrárnu. Malá budova s jedno-směnným provozem by penzion nezatížila zbytečnými náklady a zároveň by mohla generovat slušný zisk, kterým by se mohl financovat hlavní předmět, za kterým byl penzion zřízen a zároveň by z hlediska DPH přinesl penzionu výhodnější krátkí koeficient.

U penzionu Alfa je situace jednodušší, neboť je vidět, že se město snaží o efektivní hospodaření penzionu. V podobě pečovatelské služby zde nevzniká problém jako u penzionu v Ivančicích, neboť samotné město dohlíží na cenovou politiku a nevzniká zde tedy problém ohledně cenového konfliktu mezi penzionem a pečovatelskou službou. Pečovatelské službě jde z rozvozu obědů pouze 10 Kč a zbylých 65 Kč z celkové ceny 75 Kč zůstává penzionu. Jelikož spolupráce penzionu s městem funguje, pak by neměl být problém případně zahrnout rozvoz obědů do zřizovací listiny a dále uvažovat o investici do zvětšení kuchyně, neboť z kapacitních důvodů si penzion nemůže dovolit vařit více obědů. Takové doporučení ovšem není v souladu s budoucí filozofií města, které se snaží celkový provoz naopak zmenšit, takže o uvedené možnosti město neuvažuje.

Z pohledu nájmu není současný způsob výhodný, neboť pokud by přešla problematika nájmu na město, pak by penzion nebyl v tomto období plátcem DPH. Tato skutečnost by měla za následek zejména snížení administrativních dopadů a odpadla by starost ohledně správného uplatnění DPH, vyplňování daňových příznání, sledování plného a kráceného nároku na odpočet. Penzion si této možnosti všiml již v minulosti a pracuje se na tom, aby penzion na tento způsob uplatňování nájmu přešel. Penzion si ovšem nemůže dovolit změnit cenovou politiku, neboť aby uspěl oproti konkurenci, tak si nemůže dovolit vyšší ceny a zároveň nemůže uvažovat ani snížení, neboť již v současnosti naráží na kapacitní limit obědů v kuchyni a není schopen jich poskytovat více, takže by nebyl schopen uspokojit vyšší poptávku v důsledku snížení ceny. Zároveň by však penzion přišel o uplatňování

nároku na odpočet, což je dalším důvodem, proč nesnižovat ceny. V rámci zvýšení cen je zde také na místě upozornit, že pro důchodce je nutné vařit jiným způsobem, vzhledem k jejich zdravotnímu stavu. Je zde tedy předpoklad jiné kvality jídla u ostatních stravovacích zařízení, a proto je nutné počítat s tím, že zvýšení cen by mohlo znamenat odliv zákazníků ke konkurenci.

V rámci hostinské činnosti byl penzion Alfa opět vzorným příkladem, jak by mohla hostinská činnost u těchto typů organizací správně fungovat. Cukrárna byla nenáročná na provoz a generovala roční zisk pravidelně kolem 50 000 Kč, v posledním období provozu konkrétně 54 808 Kč. Tento zisk byl pak použit k financování hlavní činnosti organizace. V oblasti DPH penzion zaznamenal výhodnější krátký koeficient, který se navýšil na 67%, v důsledku čehož penzion mohl uplatnit o 13 267 Kč vyšší odpočet. Tato činnost je ovšem v rozporu s hlavním cílem uplatňování nájmu přes město, neboť u nájmu je cílem dostat se pod zákonnou hranici limitu k registraci k DPH, naproti tomu provoz hostinské činnosti zvyšuje poskytnutá plnění a navyšuje tak obrát. Je tedy na posouzení města čemu dá přednost. Vhodným řešením by byl přechod uplatnění nájmu na město, což by zrušilo povinnost plátce u penzionu a snížilo administrativní náklady a zároveň by město pronajímalo prostor, kde se hostinská činnost provozovala jinému subjektu, tak aby generovalo zisk.

Závěrem můžeme shrnout veškeré získané poznatky. Základním stavebním kamenem u efektivního uplatňování DPH a chodu penzionu je zájem města, které by mělo v každém případě zahrnout mezi hlavní činnosti samotný rozvoz obědů a případně dohlížet na cenovou politiku v rámci stravovacích služeb v podobě rozvozu obědů pro pečovatelskou službu. Penzion by získal díky možnosti rozvozu obědů komukoliv, kdo by měl zájem, nezávislost na pečovatelské službě a možnost generovat vyšší zisk a možnost uplatnění vyššího krátkého koeficientu. Z pohledu nájmu se druhý způsob uplatňování přes město ukázal jako výhodnější. Záleží na velikosti daného penzionu, kde v případě většího penzionu odpadla problematika nároku na odpočet, kde se u všech plnění uplatňuje plný nárok na odpočet, s čímž je spojena i nižší daňová povinnost. U menšího penzionu má tento způsob uplatňování nájmu výsledek, že se penzion dostane obrátem pod zákonný limit a nebude tedy plátcem DPH. Penziony by zároveň pocítily i úlevu od administrativních nákladů spojených s pronájmem, které by přešli na město. Pokud budeme uvažovat o hostinské činnosti, pak je zde vhodné provozovat menší zařízení, jako byla cukrárna u penzionu Alfa. Penzion nebude zatížen vysokými náklady na provoz a správu a zároveň může generovat vyšší zisk spojený s výhodnějším krátkým koeficientem. Penziony obecně jsou zřizované obcí a z tohoto důvodu je nejdůležitějším aspektem vhodného uplatnění DPH a chodu penzionu zodpovědnost obce, neboť jmenovaný ředitel je sice nejvyšším orgánem příspěvkové organizace, ovšem má povinnost se zodpovídat zřizovateli, který musí zároveň schválit všechna podstatná rozhodnutí.

## 7 Literatura

BĚHOUNEK P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2016 s přehledy změn*. Olomouc: ANAG, 2016. 335 s. ISBN 978-80-7263-989-2.

DOBROZEMSKÝ V., STEJSKAL J. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 1. vyd. 400 s. ISBN 978-80-7478-799-7.

HAVLAN P. *Majetek obcí a krajů v platné právní úpravě*. Praha: Linde, 2008. 2. vyd. 318 s. ISBN 978-80-7201-708-9.

HOLUBOVÁ O. *Osvobození od DPH - vybrané oblasti*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 1. vyd. 94 s. ISBN 978-80-7478-515-3.

HUŠÁKOVÁ Z., MATĚJKOVÁ M. *DPH u nemovitostí*. Praha: C. H. Beck, 2013. 1. vyd. 174 s. ISBN 978-80-7400-500-8.

HUŠÁKOVÁ Z., MATĚJKOVÁ M. *DPH ve zdravotnictví, školství a sociálních službách*. Praha: C. H. Beck, 2012. 1. vyd. 168 s. ISBN 978-80-7400-438-4.

KRÁLOVÁ J., RÁŽOVÁ E. *Sociální služby a příspěvek na péči 2009/2010*. Olomouc: ANAG, 2009. 3. vyd. 423 s. ISBN 978-80-7263-599-7.

MALÍKOVÁ O. Neziskové organizace – klasifikace, charakteristika, vymezení pro účetní účely. *MultiEdu*. [online]. 2014. [cit. 2016-02-25]. Dostupné z WWW: <[http://multiedu.tul.cz/~olga.malikova/multiedu/UVS/UVS\\_P9\\_NO-VJ\\_uvod.pdf](http://multiedu.tul.cz/~olga.malikova/multiedu/UVS/UVS_P9_NO-VJ_uvod.pdf)>.

MATOUŠEK O. *Sociální služby: legislativa, ekonomika, plánování, hodnocení*. Praha: Portál, 2007. 1. vyd. 183 s. ISBN 978-80-7367-310-9.

MORÁVEK Z., PROKŮPKOVÁ D. *Příspěvkové organizace 2015*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 2. vyd. 292 s. ISBN 978-80-7478-833-8.

MORÁVEK Z. Změny daňových a souvisejících zákonů od roku 2016 - *UNES - účetnictví a daně pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu a nevýdělečné organizace*, 2016, roč. 14, č. 1, s. 3 - 11. ISSN 1214-181X.

MUSILOVÁ L., FITŘÍKOVÁ D. *Kraj a obec v pozici plátce DPH*. Karviná: PARIS, 2013. 1. vyd. 420 s. ISBN 978-80-87173-25-1.



- MUSILOVÁ L., FITŘÍKOVÁ D. *Průvodce DPH u neziskových organizací*. Olomouc: ANAG, 2012. 1. vyd. 510 s. ISBN 978-80-7263-684-6.
- MUSILOVÁ L., FITŘÍKOVÁ D. *Praktická aplikace DPH u územních samosprávných celků*. Karviná: PARIS, 2010. 1. vyd. 257 s. ISBN 978-80-87173-15-2.
- NEJEZCHLEB Z. Vybraná judikatura NSS v oblasti DPH se zaměřením na neziskové organizace - *UNES - účetnictví a daně pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu a nevýdělečné organizace*, 2015, roč. 13, č. 9, s. 3 - 9. ISSN 1214-181X.
- PELIKÁNOVÁ A. *Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky*. Praha: GRADA, 2016. 1. vyd. 320 s. ISBN 978-80-247-5699-8.
- POSPÍŠIL P. Odpovědnost za hospodaření PO obce- *UNES - účetnictví a daně pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, organizační složky státu a nevýdělečné organizace*, 2016, roč. 14, č. 4, s. 3 - 6. ISSN 1214-181X.
- STEJSKAL J., KUVÍKOVÁ H., MAŤÁKOVÁ K.. *Neziskové organizace – vybrané problémy ekonomiky se zaměřením na nestátní neziskové organizace*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 1. vyd. 172 s. ISBN 978-80-7357-973-9.
- STUHLÍKOVÁ H., KOMRSKOVÁ S. *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe*. Olomouc: ANAG, 2009. 7. vyd. 306 s. ISBN 978-80-7263-510-8.
- TETŘEVOVÁ L. *Veřejná ekonomie*. Příbram: PBTisk, 2007. 1. vyd. 185 s. ISBN 978-80-8694-679-5.
- VÍT P. *Praktický právní průvodce pro neziskové organizace*. Praha: GRADA, 2015. 1. vyd. 160 s. ISBN 978-80-247-5477-2.
- Vyhláška Ministerstva financí č. 410/2009 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí č. 505/2006 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách.

Zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, 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.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.