

Uplatňování DPH při dodání a nájmu nemovitých věcí

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Miloš Grásgruber, Ph.D.

Bc. Šárka Bubeníková

Brno 2017

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé diplomové práce Ing. Miloši Grásgruberovi, Ph.D. za jeho cenné rady a připomínky. Zároveň bych ráda poděkovala Obci, která mi poskytla data pro zpracování diplomové práce. Velké poděkování patří také mé rodině a přátelům za jejich podporu po dobu celého studia.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Uplatňování DPH při dodání a nájmu nemovitých věcí**

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

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

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

V Brně dne 15. května 2017

Abstract

Bubeníková, Š. Application of VAT on the supply and letting of immovable property. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2017.

This thesis deals with the evaluation of the impacts of the application of the taxation and exemption on the supply and letting of immovable property. In connection with VAT deduction, the thesis focuses on the correct determination of the proportional and reduction coefficients. The work also evaluates the effects of the application of the taxation and exemption on the reduction coefficient and the VAT deduction adjustment. It also contains an analysis of the impact of the Court of Justice of the EU's and Czech court's decisions on the application of VAT on the supply and letting of immovable property. Based on the impact assessment, the author puts forward recommendations for taxable persons.

Keywords

Value added tax, VAT payer, exemption, the supply and letting of immovable property, VAT deduction, VAT deduction adjustment, village.

Abstrakt

Bubeníková, Š. Uplatňování DPH při dodání a nájmu nemovitých věcí. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Diplomová práce se zabývá vyhodnocením dopadů uplatňování režimu zdanění a režimu osvobození u dodání a nájmu nemovitých věcí. V souvislosti s problematikou odpočtu daně se práce zaměřuje také na správné stanovení poměrného a krátkého koeficientu. Dále jsou vyhodnoceny dopady uplatňování režimu zdanění nebo osvobození na výši krátkého koeficientu a na úpravu odpočtu daně. Součástí práce je i analýza vlivu judikátů Soudního dvora EU a českých soudů na oblast uplatňování DPH u dodání a nájmu nemovitých věcí. Na základě vyhodnocení dopadů jsou autorkou navržena doporučení pro osoby povinné k dani.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, plátce DPH, osvobození od DPH, nájem a dodání nemovité věci, odpočet daně, úprava odpočtu daně, obec.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	13
1.1	Úvod	13
1.2	Cíl práce	14
2	Metodika	15
3	Literární rešerše	17
3.1	Pojem nemovitá věc	17
3.1.1	Nemovitá věc	17
3.1.2	Stavba	18
3.1.3	Jednotka	18
3.1.4	Inženýrská síť	19
3.1.5	Pozemek	19
3.1.6	Podzemní stavba	20
3.1.7	Právo stavby	20
3.2	Registrace a zrušení registrace k DPH	20
3.3	Sazby daně	21
3.3.1	Sazba daně u úprav na dokončených stavbách	22
3.3.2	Sazba daně u výstavby nebo dodání stavby	23
3.4	Osvobození od daně z přidané hodnoty	24
3.4.1	Osvobození dle Směrnice o DPH	24
3.4.2	Osvobození dle národního předpisu	25
3.5	Dodání nemovité věci dle § 56	25
3.5.1	Osvobození dodání pozemku	26
3.5.2	Osvobození dodání vybrané nemovité věci	28
3.5.3	Možnost uplatnění zdanění u dodání nemovité věci	30
3.6	Nájem nemovité věci dle § 56a	31
3.6.1	Osvobození nájmu a výjimky z osvobození	31
3.6.2	Možnost uplatnění zdanění u nájmu nemovité věci	32
3.7	Den uskutečnění zdanitelného plnění	33

3.8	Režim přenesení daňové povinnosti	33
3.9	Režim uplatňování odpočtu DPH na vstupu	36
3.9.1	Vznik nároku na odpočet daně	36
3.9.2	Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně	38
3.10	Problematika poměrného a krátkého koeficientu	39
3.10.1	Odpočet daně v poměrné výši dle § 75	39
3.10.2	Krácený odpočet daně dle § 76	41
3.11	Úprava odpočtu daně dle § 78 až § 78d	43
3.11.1	Úprava odpočtu daně u dlouhodobého majetku	43
3.11.2	Úprava odpočtu daně u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností a při prodeji dlouhodobého majetku	45
3.11.3	Proces vyrovnání odpočtu daně podle § 77	46
3.12	Daňové doklady a kontrolní hlášení	46
4	Vlastní práce	50
4.1	Charakteristika Obce	50
4.2	Uplatnění DPH nebo režimu osvobození u nájmu nemovitých věcí a následný dopad na ekonomickou situaci Obce	51
4.2.1	Výše krátkého koeficientu v letech 2009 a 2010 před a po úpravě	51
4.2.2	Aplikace poměrného a krátkého koeficientu u technického zhodnocení na budově obecního úřadu a u dalších plnění	56
4.2.3	Dopad přístupu Obce k nájmu nebytových prostor a pozemků na její ekonomickou situaci	61
4.2.4	Platební kalendář v roce 2016 a kontrolní hlášení	63
4.3	Dopady režimu osvobození od DPH nebo uplatnění DPH u nájmu koupaliště na ekonomickou situaci Obce	65
4.3.1	Režim přenesení daňové povinnosti u stavebně-montážních prací ...	67
4.3.2	Pronájem koupaliště neplátcí DPH	68
4.3.3	Provoz koupaliště zajišťován samotnou Obcí	72
4.4	Úprava odpočtu daně u objektu koupaliště s provedeným technickým zhodnocením	74
4.4.1	Nájem – původně uplatněn plný nárok na odpočet daně	74
4.4.2	Nájem – původně uplatněn částečný nárok na odpočet daně	76
4.4.3	Prodej dětského brouzdaliště a úprava odpočtu daně	78

4.5	Prodej pozemků Obcí plátcům i neplátcům	80
4.6	Analýza judikátů SDEU a českých soudů	82
4.6.1	Judikáty SDEU	82
4.6.2	Rozhodnutí českých soudů	84
4.6.3	Shrnutí analýzy judikátů ESD a rozhodnutí českých soudů	85
4.7	Vyhodnocení dopadů a doporučení pro osoby povinné k dani	86
4.7.1	Vyhodnocení dopadů uplatňování režimu zdanění a režimu osvobození u dodání a nájmu nemovitých věcí	86
4.7.2	Vyhodnocení dopadů režimu zdanění nebo osvobození na výši krátkého koeficientu a na úpravu odpočtu daně	87
4.7.3	Doporučení pro osoby povinné k dani	89
5	Závěr	93
6	Literatura	95
6.1	Knižní publikace	95
6.2	Elektronické zdroje	96
6.3	Právní předpisy	99
6.4	Ostatní zdroje	99
7	Seznam tabulek	100
A	Část daňového přiznání k DPH pro rok 2009 a rok 2010	103
B	Část daňového přiznání k DPH pro rok 2016	104
C	Části nájemních smluv na nebytové prostory	105
D	Nájemní smlouva na pozemek	107
E	Vybrané řádky daňového přiznání Obce za rok 2010	109
F	Vybrané řádky daňového přiznání Obce za rok 2016	111
G	Výkaz zisku a ztráty Obce za rok 2010 a 2016	112
H	Všeobecná přijatá plnění za rok 2010	114
I	Platební kalendář pro nájem nebytových prostor	117

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Největší podíl na daňových příjmech státu tvoří daň z přidané hodnoty (dále jen DPH). Jedná se o hlavní důvod pro zvýšený zájem státu o co nejjednodušší výběr a správu této daně. Na druhou stranu je DPH nejčastějším prostředkem k daňovým únikům. Stát se tak častými změnami a použitím různých nástrojů v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty snaží převážně o zpřesnění výkladu zákona, aby možnost daňových úniků eliminoval. Vzhledem k velkým přesahům této daně do okolních států Evropské Unie (dále jen EU) prostřednictvím mezinárodního obchodu je oblast DPH vysoce harmonizovaná. Směrnice vydávané Evropskou komisí jsou členskými státy postupně implementovány do národního práva a místní zákonodárné moci nezbyvá mnoho prostoru pro individuální úpravy. To je také hlavní důvod, proč je pro výklad pojmů nutné používat pojmy evropského práva, a nikoliv pojmy definované v místních zákonech.

A právě ze směrnic EU vyplývají konkrétní oblasti poskytovaných plnění, na které nemusí být za všech okolností aplikována daň. Dochází tak k porušení základního pravidla celého systému DPH, kterým je zdanění a plnění mohou být při splnění stanovených podmínek osvobozena od DPH. Mezi tato plnění patří i nájem a dodání nemovitých věcí, kterým se budu v diplomové práci věnovat. Obě zmíněné oblasti jsou zákonodárci neustále upravovány. Poslední významné změny účinné od 1. 1. 2016 souvisí s dodáním nemovité věci konkrétně pozemku. V zákoně o DPH byla rozšířena definice stavebního pozemku tak, aby byly splněny požadavky kladené evropským právem. Tyto změny mají následně velký vliv na uplatnění režimu zdanění nebo osvobození, přičemž stavební pozemky musí být vždy zatíženy daní.

Jedním ze základních nástrojů k eliminaci daňových úniků je režim přenesení daňové povinnosti. Tento režim je nově za jistých podmínek povinně aplikován u dodání nemovité věci. U nemovitých věcí však aplikace tohoto režimu není nezvyklá, protože jednou z prvních oblastí, u které byl režim zaveden, byla oblast stavebně-montážních prací.

V samotném důsledku souvisí uplatnění DPH nebo režimu osvobození u nájmu nebo dodání nemovitých věcí s odpočtem daně, který si smí subjekt u přijatého plnění na vstupu nárokovat. U nemovitých věcí a jejich technického zhodnocení (dále jen TZ) pak zasahuje zvolený režim, popřípadě použité koeficienty a jejich změny, do úpravy odpočtu daně v dalších letech životnosti majetku.

Pro řadu subjektů ať už plátců nebo neplátců DPH se může zdát činnost související s nájmem a dodáním nemovitých věcí příliš komplikovanou. Problematikou správného a optimálního vypočtu úpravy odpočtu daně jsem se už zabývala ve své bakalářské práci. Postupným zpracováním režimu zdanění a osvobození u nájmu a dodání nemovitých věcí navážu v diplomové práci i na úpravu odpočtu daně. Celá práce bude zpracována na základě reálných dat a s jejich využitím získám údaje k vyslovení doporučení a závěrů pro osoby povinné k dani.

1.2 Cíl práce

Primárním cílem diplomové práce je vyhodnocení dopadů uplatňování režimu zdanění nebo osvobození od DPH u dodání a nájmu nemovitých věcí. K dosažení tohoto cíle použiju reálná data, u kterých vyhodnotím dopad zvoleného režimu na ekonomickou situaci subjektu. V souvislosti se zvoleným režimem se také zaměřím na správné stanovení odpočtu daně v poměrné nebo krácené výši.

Druhým cílem je v rámci odpočtu daně vyhodnotit dopad režimu zdanění nebo osvobození na výši krátícího koeficientu a zdůraznit, zda existuje významný rozdíl mezi krátícím a poměrným koeficientem. Dále vyhodnotím dopad zvoleného režimu i na úpravu odpočtu daně.

Na základě získaných vyhodnocení je konečným záměrem této práce shrnout tyto dopady a navrhnout doporučení pro plátce, ale i neplátce DPH. Definovaná doporučení napomohou předcházet možným nesprávnostem při aplikaci režimu zdanění nebo osvobození a i při výpočtu odpočtu daně. Subjektům nabídnu ucelený pohled, který jim může pomoci s jejich budoucím rozhodováním.

Dílním cílem je provést analýzu judikátů Evropského soudního dvora (dále jen ESD) a českých soudů tak, aby byl zjištěn jejich vliv na oblast dodání a nájmu nemovitých věcí.

2 Metodika

Diplomová práce je rozdělena na část věnovanou literární rešerši a část vlastní práce. Pro vypracování literární rešerše byla použita kombinace různých zdrojů. Stěžejním zdrojem byl zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v jeho novelizované podobě od 1. 1. 2016. Pro vlastní práci i literární rešerši je však zároveň užitečné využít i starších verzí zmíněného zákona pro zachování stejných podmínek, které analyzovaný subjekt měl. Souvisejícím zdrojem jsou publikace komentářů k novelám zákona, výklady s příklady, popřípadě judikáty ESD. Dále byly využity i elektronické zdroje a ostatní zákony související se zpracovávaným tématem, mezi které patří například zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) nebo zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. V rámci této části diplomové práce je používána metoda deskripce a v případě existujících rozdílů v rámci novelizovaných částí zákona o dani z přidané hodnoty je využita metoda komparace.

Pro zpracování vlastní práce jsou použita data získaná od konkrétního subjektu. Jedná se o obec, která si nepřeje být jmenována, a proto budu v další části textu v souvislosti s tímto konkrétním subjektem používat označení Obec. Pro získání účetních a daňových záznamů potřebných ke zpracování diplomové práce mi byla Obcí poskytnuta dvoudenní konzultace. V první podkapitole je uvedena stručná charakteristika Obce, u které byla aplikována metoda deskripce.

Druhá podkapitola je věnována zjištění dopadu režimu zdanění a osvobození u nájmu nebytových prostor a pozemků. Provedenou analýzou byla získána vstupní data pro další zpracování. Analyzována byla daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, nájemní smlouvy s platebními kalendáři a výkazy z účetnictví v letech 2009 a 2010. Zmíněné období bylo zvoleno hlavně z důvodu, že Obec se právě v roce 2009 stala plátcem DPH a většinové osvobození nájmu nemovitých věcí aplikovala od samotného počátku. To mělo následně pravděpodobně vliv i na její další rozhodnutí. Analýzou získaná data byla přenesena do tabulek. Následně byly vypočítány jednotlivé krátkí a vypořádací koeficienty před a po úpravě. Provedená úprava se vztahuje na vymezení konkrétních nájemních smluv, na které lze aplikovat namísto režimu osvobození od DPH režim zdanění. Výsledky byly zpracovány metodou komparace. Následně byly metodou analýzy získány tabulkově zpracované přijaté faktury Obce za rok 2009 a 2010. Zde si Obec mohla uplatnit částečný nárok na odpočet daně, ale neuplatnila. Pro získání konečných výsledků a zjištění dopadu uplatňování režimu osvobození namísto uplatnění DPH byly využity metody komparace, analýzy a dedukce.

Podobným způsobem byla zpracována i podkapitola třetí. Rozdíllem je, že zde je analyzovaným obdobím rok 2016. Cílem je opět otázka dopadu režimu zdanění a osvobození na ekonomickou situaci subjektu tentokrát v případě pronájmu koupaliště. Na tomto objektu bylo v průběhu roku 2016 provedeno TZ. Ke zpracování je využito modelových situací a výpočtů. K vyhodnocení výsledků je využita metoda komparace, analýzy a dedukce.

Čtvrtá podkapitola je věnována úpravě odpočtu daně a jaký vliv na tento mechanismus má uplatnění režimu zdanění a osvobození u nájmu a dodání nemovité věci. Využíváno je modelových situací, se kterými by se Obec mohla v dalších letech setkat. První část je věnována nájmu objektu koupaliště. Druhá část se věnuje dodání vybudovaného TZ. Ke správnému stanovení aktuální úpravy odpočtu daně je využíváno výpočtů.

V páté podkapitole je zpracována specifická oblast dodání pozemků, jejichž úprava v zákoně prošla významnými změnami od 1. 1. 2016 a plátce by si měl být těchto změn vědom. Na modelovém příkladu je demonstrována situace konkrétní parcely a metodou komparace jsou získány výstupy této kapitoly.

V závěrečných částech vlastního zpracování byla část práce věnována judikátům ESD a českých soudů. Důvodem je silná provázanost daně z přidané hodnoty s evropským právem. Ke zpracování byla využita zejména metoda deskripce odborných zdrojů. Následně byly všechny získané výstupy shrnuty v poslední podkapitole věnované vyhodnocení dopadů uplatňování režimu zdanění a osvobození u nájmu a dodání nemovitých věcí. Na základě vyhodnocení dopadů byla navržena konkrétní doporučení pro plátce DPH v analyzované oblasti.

3 Literární rešerše

Vzhledem k cíli této diplomové práce bude část označená jako Literární rešerše věnována teoretickému výkladu týkající se nemovitých věcí. Na počátku bude vysvětlen a definován pojem nemovitá věc a s ním i související pojmy. V souvislosti s mechanismem DPH budou uvedeny podmínky registrace a zrušení registrace k DPH. Dále bude věnována pozornost možným uplatňovaným sazbám a osvobozením u nemovitých věcí a také dni, ke kterému vzniká povinnost daň přiznat v případě zdanění. V neposlední řadě bude zmíněn mechanismus přenesení daňové povinnosti u nemovitých věcí, bude vysvětlena podstata úpravy odpočtu daně u dlouhodobého majetku a budou popsány specifické daňové doklady a jejich spojitost s kontrolním hlášením.

3.1 Pojem nemovitá věc

V českém právu je možné rozlišovat odvětví soukromého a veřejného práva. Mezi soukromoprávní dokumenty patří například zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen občanský zákoník). Do veřejného práva patří daňové zákony, jako je například zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Vztah mezi soukromým a veřejným právem je podstatný při vymezení základních pojmů týkajících se nemovitých věcí (Skála, 2015, s. 15).

Existují dva základní principy řízení těchto vztahů. Princip absence čínské zdi říká, že veřejné právo může převzít vymezení pojmů z práva soukromého, pokud už neexistuje specifické vymezení přímo v právu veřejném. Výjimku tvoří DPH. Tato legislativa vzniká v souvislosti s implementací a harmonizací evropského práva a zdrojem pro správné vykládání pojmů jsou evropské směrnice a další přijatá legislativa Evropského společenství. Z druhého principu pak vyplývá, že nelze využít výkladu pojmů z veřejného práva pro právo soukromé. I zde existují výjimky, protože některé pojmy související s nemovitými věcmi jsou definovány ve veřejnoprávním zákoně č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (dále jen katastrální zákon) a ty jsou následně přejímány občanským zákoníkem (Skála, 2015, s. 15–16).

3.1.1 Nemovitá věc

Pojem nemovitá věc je definován v občanském zákoníku. Nelze však vypsát jeden konkrétní paragraf, který stanovuje, co je nebo není nemovitou věcí. Obsahové vymezení je rozmístěno hned v několika paragrafech. Příkladem mohou být paragrafy číslo 498, 509, 1159, 1242 a další. Ve výsledku považuje občanský zákoník za nemovitou věc pozemky, stavby nacházející se na pozemku, podzemní stavby, inženýrské sítě, dočasné stavby, jednotky a věcná práva. Tyto pojmy jsou v občanském zákoníku podrobněji definovány spolu s vymezením podmínek, za kterých se jedná o nemovitou věc. Také jsou zmiňovány výjimky (Fučík, 2014).

Pro účely této diplomové práce je vhodné vymežit konkrétní pojmy užívané samotným zákonem o DPH. Jejich výklad může být odlišný od výkladu soukromého

práva. Konkrétně bude v následujících odstavcích věnován prostor vybraným nemovitým věcem, jak je jmenuje zákon o DPH v § 56 odst. 4.

3.1.2 Stavba

Dle aktuálního znění § 2 odst. 3 a 4 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (dále jen stavební zákon) jsou stavbou veškerá stavební díla vznikající stavební nebo montážní technologií. Mezi stavby patří také výrobky, které jsou schopné plnit funkci stavby. Jde převážně o plechové garáže, zahradní domky a další. Tyto výrobky však často nejsou pevně spojeny se zemí a je nutné si uvědomit, co konkrétně upravuje specifický daňový režim zákona o DPH (Skála, 2015, s. 58).

Se spojením „stavba spojená se zemí pevným základem“ se bylo možné setkat v § 56 odst. 2 písm. a) zákona o DPH platném do 31. 12. 2015. Zákon o DPH, který nabyl účinnosti k 1. 1. 2016, přichází s pojmem „stavba pevně spojená se zemí“ opět v § 56. Pojem stavba v tomto užívaném spojení musí být vykládán v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES (dále jen Směrnice o DPH), protože se jedná o harmonizovanou oblast a jak už bylo řečeno, nemůže být použito právo soukromé například v podobě stavebního zákona. Soukromé právo by v těchto oblastech šlo použít jen ve chvíli, kdy by se výklad shodoval s obsahem pojmu vycházející z práva EU. V takovém případě se mluví o tzv. eurokonformním výkladu (GFŘ, 2015).

Souvisejícím pojmem je pojem budova, která je definována pro změnu v katastrálním zákoně v § 2 písm. l). Ten chápe budovu jako nadzemní stavbu spojenou se zemí pevným základem.

Pro účely DPH musí být pojem stavba chápán v širším pojetí. Nejedná se pouze o dům nebo halu se střechou, které mají pevný základ v zemi. Stavbou může být jakákoliv konstrukce, která je pevně se zemí spojená i jiným způsobem než pevným základem. Jako příklad lze zmínit mobilní stavební buňku připojenou na inženýrské sítě nebo loď pevně připoutanou ke břehu (GFŘ, 2015).

3.1.3 Jednotka

V dnešní době existují dva druhy jednotek. První z nich vznikl podle dnes už zrušeného zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Zde nebyl podíl na pozemku součástí společných částí domu, a tudíž nebyl ani součástí jednotky. Podíl na pozemku u jednotek vznikajících od 1. 1. 2014 už je jejich součástí. Tyto druhy zákon o DPH nerozlišuje (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 463).

Dle § 4b odst. 3 zákona o DPH jednotka zahrnuje část stavby, podíl na společných částech domu a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i tento podíl. Tento soubor tvořící jednotku je nedělitelný a má jeden uplatňovaný daňový režim (GFŘ, 2015).

3.1.4 Inženýrská síť

Dle § 506 občanského zákoníku jsou inženýrskými sítěmi vodovody, kanalizace, energetické nebo jiné vedení. Důvodová zpráva k § 509 uvádí, že inženýrské sítě nejsou pozemkem, a to i tehdy, když jsou s pozemkem nějakým způsobem pevně spojeny. I přesto se jedná o samostatné věci. Zároveň platí, že pokud je bez porušení podstaty nelze přemístit, jedná se o věci nemovité. Tyto sítě nespadají pod evidenci v katastru nemovitostí (Tégl, 2014).

3.1.5 Pozemek

Dle § 2 písm. a) katastrálního zákona je pozemek část zemského povrchu oddělená určitou hranicí. V případě pozemku neexistuje definice přímo v zákoně o DPH a jeho vymezení podle katastrálního zákona je shodné s prováděcím nařízením rady EU č. 280/2011 ke Směrnici o DPH (Skála, 2015, s. 52). Proto je výklad katastrálního zákona vhodný pro obsahové vymezení pojmu i pro potřeby DPH. Platí, že pozemek může být zastavěný i nezastavěný (GFŘ, 2015).

Dle § 2 písm. b) katastrálního zákona je pozemek parcelou s tím, že jeden pozemek se může skládat z více parcel. Pro aplikaci správného režimu DPH je nutné, aby byly v katastru nemovitostí uváděny informace o rozdílném způsobu využití pozemku a zápis tak reflektoval skutečný stav. Obecným cílem Směrnice o DPH je osvobodit dodání doposud nezastavěného pozemku a zároveň pozemku, který ani není určen k výstavbě. Důvodem je, že vznik pozemku je čistě dílem přírody, tudíž nevznikal při žádném výrobním procesu, kde by se tvořila přidaná hodnota, která by měla být zdaněna (GFŘ, 2015). O možnosti osvobození rozhoduje § 56 zákona o DPH, který přímo určuje, který pozemek a za jakých podmínek bude od daně osvobozen. Tato problematika bude zpracována v dalších částech práce.

Dle § 48 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2015 se objevuje spojení, ve kterém pozemek tvoří *funkční celek* se stavbou pevně spojenou se zemí. Jedná se o pozemek sloužící k provozu stavby, může naplňovat její funkce a může být společně se stavbou užíván. Jde tedy o zastavěný pozemek, který přiléhá ke stavbě a uplatní se u něj stejná sazba daně jako u stavby, se kterou tvoří tento funkční celek (Pitner, 2016, s. 184). Zanesení tohoto pojmu do zákona o DPH je opět výsledkem implementace Směrnice o DPH, ve které je v čl. 12 zmiňován tzv. pozemek přiléhající ke stavbě (GFŘ, 2015).

Z obsahového vymezení pozemku jako funkčního celku dle § 48 vyplývá, že ve funkčním celku se může nacházet i více zastavěných, ale i nezastavěných pozemků, které k dané stavbě náleží anebo ji slouží. Důkazní břemeno toho, že se jedná o jeden funkční celek, nese plátce. Jako důkaz může sloužit složená fůra dříví, která slouží k vytápění rodinného domu nebo zaparkovaná auta patřící osobám žijícím v domě. U funkčního celku je podstatný stejný hospodářský účel využití celého soboru věcí, které jej tvoří. Pokud se účely liší, nelze mluvit o jednom funkčním celku. Příkladem může být stavba rodinného domu na jednom pozemku a na druhém pozemku je jiná stavba využívaná k ekonomické činnosti obyvatel rodinného domu. Zde se jedná o dva samostatné funkční celky (GFŘ, 2015). Institut funkčního celku je založen na

obecném principu věci hlavní a věci vedlejší. Zde platí, že stejný daňový režim uplatněný k věci hlavní bude aplikován i na věc vedlejší (Zralý, 2016).

Obecným příkladem funkčního celku může být rodinný dům na samostatné parcele, ke kterému patří zahrada se samostatným parcelním číslem a dvorek oddělený pozemní komunikací, který slouží jako parkovací místo pro obyvatele domu. Tyto nemovité věci tvoří jeden funkční celek, kde zahrada a parkovací místo slouží stavbě, kterou je rodinný dům (Truhlářová, 2015).

3.1.6 Podzemní stavba

V § 498 občanského zákoníku je podzemní stavba se samostatným účelovým určením nemovitou věcí. Konkrétní definice zde není uvedena. Pokud by podzemní stavba nebyla nemovitou věcí, pak se považuje za součást pozemku podle § 506 odst. 2 občanského zákoníku. Aby byla podzemní stavba chápána jako věc nemovitá, je potřeba, aby byl účel hospodářského využití odlišný pro stavbu a pro pozemek. Jako příklad lze použít klasický sklep. Ten pravděpodobně slouží pro účely domu, který je nad sklepem postaven, a proto se nebude jednat o podzemní stavbu se samostatným účelovým určením. Jinou situací je vinný sklep, který má sám o sobě využití. Typicky uváděným příkladem podzemní stavby se samostatným účelovým určením je metro (Linhart, 2014).

3.1.7 Právo stavby

V praxi se vyskytují případy, ve kterých je potřeba stavět na cizím pozemku. Pro tyto případy existují různé instituty, které se dají aplikovat. Lze si pozemek pronajmout nebo je možné využít věcného břemene. Další možnost přináší občanský zákoník vymezující pojem právo stavby. Právo stavby je upraveno v § 1240–§ 1256 občanského zákoníku. Důležité je, že považuje právo stavby dle § 1242 za nemovitou věc. Z toho plyne, že se dá s právem stavby obchodovat a je evidováno v katastru nemovitostí. Právo stavby se může vztahovat, jak na právo zastavět cizí pozemek novou budovou, tak i na už existující budovu, kterou hodlá majitel práva stavby zrekonstruovat (Bezouška, 2014).

3.2 Registrace a zrušení registrace k DPH

V § 5 zákona o DPH je uvedena definice osoby povinné k dani. Jedná se o fyzickou nebo právnickou osobu, která uskutečňuje ekonomickou činnost. Stejně tak je osobou povinnou k dani i ta osoba, která sice nebyla zřízena za účelem podnikání, ale uskutečňuje ekonomickou činnost. Za ekonomickou činnost je podle odst. 2 považováno nakládání s hmotným nebo nehmotným majetkem pro účely získání příjmů a tento majetek je využíván soustavně (Ledvinková, 2016, s. 22).

Z osoby povinné k dani usazené v tuzemsku se stane plátce DPH, pokud překročí obrat 1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Podmínka je uvedena v § 6. Výjimku tvoří osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez

nároku na odpočet daně. Plátcem DPH se osoba stává od prvního dne druhého měsíce po měsíci, ve kterém překročila obrat. Podle § 94 odst. 1 má osoba překračující obrat *povinnost se registrovat*, a to do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém obrat překročila. Pokud bude obrat překročen v srpnu, má osoba povinná k dani povinnost se do 15. září registrovat k DPH a od 1. října se stává plátcem DPH. Osoba povinná k dani si však musí dávat pozor, protože plátcem se k 1. říjnu stává i bez toho, aniž by k registraci skutečně došlo. Podle § 94a je možné se k DPH registrovat i dobrovolně. Důvod pro dobrovolnou registraci může být dán odvětvím, ve kterém osoba povinná k dani podniká. Plátcovství může být výhodné pro potenciální zákazníky plátce, kteří si budou chtít zaplacenou daň nárokovat zpět prostřednictvím odpočtu daně. Pro samotný subjekt pak tkví výhoda v tom, že si může sám nárokovat odpočet daně u plnění použitých pro ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně. Zda je dobrovolná registrace výhodou musí každá osoba povinná k dani pečlivě zvážit. V opačném případě s sebou plátcovství přináší administrativní a tím pádem i časové náklady (Kandler, 2015).

Ke *zrušení registrace* může dojít z moci úřední podle § 106. Správce daně tak učiní, pokud plátce přestal uskutečňovat ekonomickou činnost, nebo pokud neuskutečnil žádné plnění v rámci ekonomické činnosti za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, anebo pokud subjekt uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. V těchto zmíněných případech nemá pro subjekt smysl být plátcem DPH. Dalším případem, ve kterém správce daně zruší registraci k DPH je tehdy, když osoba závažným způsobem porušuje své povinnosti ve vztahu ke správě daně a zároveň její obrat nepřesáhl 1 000 000 Kč za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, nebo pokud neuskutečnil žádné zdanitelné plnění v rámci posledních 12 kalendářních měsíců a přitom je osobou, která nemá v tuzemsku sídlo, nebo je skupinou.

Podle § 106b může dojít také ke zrušení registrace na žádost plátce. Plátce, který má sídlo v tuzemsku musí při žádosti splňovat následující podmínky: musí být plátcem alespoň 1 rok ode dne, kdy se stal plátcem a za tento rok nepřesáhl obrat 1 000 000 Kč, nebo uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, nebo přestal uskutečňovat ekonomickou činnost. Plátce, který nemá sídlo v tuzemsku, může podat žádost pro zrušení, jestliže za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců neuskutečnil zdanitelné plnění nebo dodání zboží do jiného členského státu, nebo pokud přestal v tuzemsku vykonávat ekonomickou činnost (Ledvinková, 2016, s. 71).

3.3 Sazby daně

Dle § 47 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona o DPH jsou vymezeny tři různé sazby daně. Písm. a) vymezuje nejvyšší používanou sazbu ve výši 21 %. Je označována jako základní sazba. Písm. b) obsahuje první sníženou sazbu daně ve výši 15 %. Označení jako první snížená sazba daně bylo vynuceno přijetím novely zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2015, ve které k už existující snížené sazbě daně ve výši 15 % přibyla

další ve výši 10 % (Pitner, 2016, s. 180). Tzv. druhá snížená sazba daně ve výši 10 % je vymezena v písm. c).

Dle § 47 odst. 3 a 4 se u zboží a služeb uplatní 21% sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Konkrétní výjimky a možnost uplatnění jiné než 21% sazby daně je obsaženo v přílohách zákona o DPH. U zboží se jedná o přílohu č. 3 a k tomu ještě zboží v podobě tepla a chladu, u kterých se uplatní první snížená sazba daně a přílohu č. 3a s použitím druhé snížené sazby daně. U služeb vymezuje zákon přílohu č. 2 pro uplatnění první snížené sazby daně.

Ve spojitosti s nemovitými věcmi lze za určitých podmínek stanovených v § 48 a § 49 použít kromě 21% sazby daně také sazbu 15 %. Druhá snížená sazba daně se nemovitých věcí netýká (Skála, 2015, s. 135–136).

3.3.1 Sazba daně u úprav na dokončených stavbách

Za podmínek určených zákonem o DPH v § 48 je možné uplatnit ve spojitosti s nemovitými věcmi první sníženou sazbu DPH ve výši 15 %. Konkrétně dle § 48 odst. 1 zákona o DPH se jedná o situaci, ve které jsou provedeny stavební nebo montážní práce na dokončené stavbě. Může se jednat o přístavbu, nástavbu, opravy, modernizaci a další (Pitner, 2016, s. 184). Specificky je vymezeno, že musí jít o stavbu pro bydlení nebo pro sociální bydlení.

Stavba pro bydlení je definována v § 48 odst. 2 zákona o DPH. Jedná se o stavby bytového a rodinného domu, které jsou vymezeny katastrálním zákonem. Vyhláška č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (dále jen katastrální vyhláška) říká, že u rodinného domu musí být více jak polovina podlahové plochy využita k trvalému rodinnému bydlení, smí mít maximálně dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. U bytového domu stanoví, že opět více jak polovina podlahové plochy domu musí být určena pro trvalé bydlení. Na základě vyhlášky je jasné, že uplatnění daňového režimu je závislé na způsobu využívání zmiňovaných domů. Proto má zásadní postavení údaj, který je zapsán v katastru nemovitostí. Jestliže se jedná o zcela novou výstavbu, která ještě není zapsána v katastru nemovitostí, potom je vhodné určit způsob využití na základě stavební dokumentace (GFŘ, 2015).

Dále podle § 48 odst. 2 písm. c) patří mezi stavby pro bydlení také stavby, které slouží k využití zmiňovaných domů a zároveň se nachází na pozemku, který tvoří funkční celek s konkrétním domem. Z praxe se jedná o oplocení, zahradní altán, bazén, zahradní jezírka, garáž aj. (Skála, 2015, s. 136).

Obytný prostor definuje § 48 odst. 4 zákona o DPH jako soubor místností anebo jednotlivé obytné místnosti užívané pro trvalé bydlení. Pojem obytný prostor nahrazuje od 1. 1. 2015 pojem byt. Zmiňovaný daňový režim se uplatní také na místnosti užívané společně s obytným prostorem. Jde o sklepy, komory nebo sušárny za podmínky, že se nachází ve stejném objektu jako samotný obytný prostor (GFŘ, 2015). Obytným prostorem může být i nebytový prostor, jestliže podle § 48 odst. 4 odpovídá požadavkům pro bydlení. Může se jednat o ateliéry, které tak bývají levnější pro stavební firmy, protože k nim například nemusí budovat výtah, jak je v jiných situacích určeno vyhláškou č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby (Skála, 2015, s. 137).

Stavby pro sociální bydlení vymezuje § 48 odst. 5 zákona o DPH. Podle písm. a) daného ustanovení se jedná o bytový dům, ve kterém žádný z obytných prostorů nepřekračuje výměru 120 m². Dále dle písm. b) jde o rodinný dům, jehož obytná plocha není větší než 350 m². Také samotný obytný prostor do 120 m² obytné plochy je stavbou pro sociální bydlení podle písm. c).

Písm. d) vymezuje stavby pro sociální bydlení v podobě ubytovacích zařízení, která slouží pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů nebo státních zaměstnanců. Mezi bezpečnostní sbory v České republice patří například Policie České republiky, Hasičský záchranný sbor České republiky nebo Vězeňská služba České republiky (Pitner, 2016, s. 185). Mezi další zmiňované stavby patří zařízení poskytující sociální služby podle zákona o sociálních službách, dětské domovy do 3 let věku a další.

Od 1. 1. 2015 došlo ke změně výpočtu zmiňované podlahové plochy. U obytného prostoru se nyní do podlahové plochy započítává plocha mezi vnitřními povrchy obvodových stěn bytu – započítávají se i půdorysné objekty uvnitř obytného prostoru jako je plocha pod příčkami, stěny nebo třeba komíny. Na druhou stranu se do výpočtu nezapočítává plocha teras nebo balkonů a od 1. 1. 2015 ani plocha místností, které jsou společně s obytným prostorem užívány. Jde například o sklepy, komory nebo garáže, které se nachází ve stejném objektu jako samotný obytný prostor (GFŘ, 2015).

Do podlahové plochy rodinného domu se započítává součet všech podlahových ploch místností. Podlahovou plochou se myslí vnitřní nášlapná plocha, tj. bez stěn, příček a komínů. Nezapočítávají se balkóny, terasy a také stavby, které slouží k využití pro účely rodinného domu jako je například samostatně stojící garáž (GFŘ, 2015).

3.3.2 Sazba daně u výstavby nebo dodání stavby

Další situace, při které je možné uplatnit první sníženou sazbu daně, se týká výstavby stavby, která bude určena pro sociální bydlení. Stejně tak pokud dochází k montážním a stavebním pracím, které mění původní stavbu na stavbu určenou pro sociální bydlení. Tyto případy řeší § 49, konkrétně odst. 1 a 2 zákona o DPH.

Kromě výstavby lze ještě podle § 49 odst. 3 písm. a) a b) uplatnit daňovou sazbu ve výši 15 % při dodání (prodeji) stavby určené pro sociální bydlení a pozemku, na kterém se nachází pouze stavba pro sociální bydlení.

Příklad: stavební společnost prodává rodinný dům, který splňuje podmínky pro sociální bydlení. V takovém případě, pokud nebude dodání osvobozeno podle § 56 zákona o DPH, se uplatní 15% sazba daně. Jestliže by se nejednalo o rodinný dům pro sociální bydlení a ani by nebylo možné uplatnit osvobození, byla by použita 21% sazba daně.

Dle písm. c) a d) se snížená sazba dá uplatnit i na dodání práva stavby a u jednotky, která zahrnuje obytný prostor pro sociální bydlení.

Podstatný je rozdíl, který vzniká při aplikaci § 48 a § 49. První sníženou sazbu daně lze aplikovat na stavby pro bydlení a stavby pro sociální bydlení v případě

oprav a rekonstrukcí. Pokud však jde o dodání nebo výstavbu, pak lze aplikovat první sníženou sazbu pouze u staveb určených pro sociální bydlení.

3.4 Osvobození od daně z přidané hodnoty

3.4.1 Osvobození dle Směrnice o DPH

Vzhledem k harmonizaci evropského a národního práva v oblasti DPH musí mít aplikace osvobození na národní úrovni své základy v právu Společenství, respektive ve Směrnici o DPH. Hlavním důvodem je, že samotné osvobození tvoří výjimku z obecného pravidla uplatňovaného u DPH. Toto pravidlo říká, že každé dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani za úplatu musí být zdaněno. Je uváděno, že důvodem pro začlenění problematiky osvobození i přesto, že porušuje obecné pravidlo, je snaha o sjednocení DPH v jednotlivých členských státech. Zároveň se usiluje o vyjmutí ze zdanění plnění v kulturní a sociální oblasti. Porušení pravidla spočívá už jen v tom, že ve skutečnosti nebude zdaněno každé dodání zboží nebo poskytnutí služby. Podstatné je i to, že v jednom z režimů osvobození nelze uplatňovat nárok na odpočet daně. Tudíž je konečný spotřebitel nebo i samotný podnikatel zatížen částkou vyšší, než která odpovídá uplatňované sazbě daně (Berger, 2010, s. 372–373).

Směrnice o DPH vymezuje dva typy osvobození. Jde o osvobození s nárokem na odpočet daně, které je upraveno v člancích 138 až 166 a bez nároku na odpočet vymezené v člancích 131 až 137 (Berger, 2010, s. 373).

Položení základu osvobození ve Směrnici o DPH znamená nutnost přistupovat k pojmům použitých v jednotlivých ustanoveních jednotně pro všechny členské státy. Nelze tedy použít výklad obsahu pojmů ze soukromého národního práva. Zároveň je třeba dodržet úzký výklad u osvobození, protože jde o výjimku z obecného pravidla. Tento úzký výklad ale nesmí znemožnit uplatnění osvobození (Holubová, 2016, s. 7). Pro účely této diplomové práce je významná oblast věnující se osvobození bez nároku na odpočet.

V článku 131 je dáno právo jednotlivým členským státům nastavit osvobození ve svých národních předpisech tak, aby bylo jednoduše aplikovatelné a zároveň, aby znemožňovalo daňové úniky nebo vyhýbání se daňové povinnosti. Článek 132 taxativně jmenuje činnosti ve veřejném zájmu, které mají být osvobozeny. Patří mezi ně například poskytnutí služeb a dodání zboží veřejnými poštami, poskytnutí lékařské péče, dodání lidských orgánů, poskytnutí služeb zubními technikami, poskytnutí vzdělávání a další (Berger, 2010, s. 375–377).

Kromě plnění souvisejících s veřejným zájmem jsou v článku 135 jmenovány i další případy pro osvobození od daně. Jsou zde například pojišťovací a bankovní činnosti, dodání budovy a pozemku, dodání nezastavěného pozemku nebo nájem nemovitosti (Berger, 2010, s. 393–394).

Na základě hlavy IX kapitoly 3 článku 137 odst. 1 Směrnice o DPH se může členský stát rozhodnout, že osobám povinným k dani dá možnost volby zdanění a uplat-

nění si tak nároku na odpočet daně před osvobozením. Takto mohou státy postupovat podle písm. a) u finanční činnosti, písm. b) u dodání budovy nebo její části s pozemkem, písm. c) u dodání nezastavěného pozemku a písm. d) u pachtu nebo nájmu. Podle odst. 2 si stát sám nastaví pravidla, za kterých budou osoby povinné k dani moci uplatnit režim zdanění.

Z této podkapitoly je zřejmé, že problematika osvobození nevzešla ze zákona o DPH na národní úrovni, ale byla převzata. Jedná se o povinnost implementace směrnic ve vnitrostátním právu (Navrátilová, 2004).

3.4.2 Osvobození dle národního předpisu

V českém právním předpisu věnujícího se problematice DPH, kterým je zákon o DPH, je v souvislosti s implementací Směrnice o DPH umožněno u některých plnění uplatnit režim osvobození. Stejně jako Směrnice o DPH, také český zákon o DPH vymezuje dva základní režimy osvobození:

1. Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně je vymezeno v § 63 zákona o DPH. S nárokem na odpočet znamená, že u přijatých plnění vztahující se k osvobozeným plněním umožňuje zákon uplatnění odpočtu u zaplacené daně. Mezi osvobozená plnění podle § 63 patří například dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu nebo vývoz zboží.
2. Osvobození bez nároku na odpočet je obsaženo v § 51 zákona o DPH. I v tomto případě existuje možnost poskytovat plnění na výstupu bez DPH, a tedy osvobodit tato plnění za určitých podmínek, ale zároveň není plátcí DPH umožněno nárokovat si odpočet daně u přijatých plnění vztahujících se k plnění osvobozenému. V § 51 jsou vymezeny oblasti, na které se osvobození vztahuje. Patří sem například poštovní služby, finanční a penzijní činnosti, pojišťovací činnosti, zdravotní služby, výchova a vzdělávání a další. Pro účely této diplomové práce jsou stěžejní dvě oblasti. Jedná se o dodání nemovité věci upravené v § 56 a nájem nemovité věci upravený v § 56a. Oba paragrafy prošly po věcné i obsahové stránce změnami, které se zobrazily už ve znění platném k 1. 1. 2015. Účinnost paragrafů však nastala až o rok později k 1. 1. 2016 (Truhlářová, 2015).

3.5 Dodání nemovité věci dle § 56

Zda se jedná o zdanitelné plnění dle § 13 zákona o DPH nebo plnění osvobozené od daně dle § 56 zákona o DPH, se posuzuje pouze u osob, které uskutečňují dodání pozemku nebo vybrané nemovité věci v rámci své ekonomické činnosti. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) sp. zn. 8 Afs 41/2010-144 ze dne 21. 4. 2011 bude ve většině případů u obchodních společností patřit mezi zdanitelná plnění i jednorázový nebo nahodilý převod nemovité věci. U fyzické nebo veřejnoprávní osoby se musí určit, zda je nebo není dodání pozemku nebo vybraných nemovitých věcí součástí ekonomické činnosti (Běhounek, 2016).

3.5.1 Osvobození dodání pozemku

Osvobození týkající se pozemku je upraveno samostatně v § 56 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Konkrétně v odst. 1 je uvedeno, že osvobozen bude takový pozemek, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí dle písm. a) a který není stavebním pozemkem dle písm. b). Pro aplikaci osvobození musí být tedy splněny obě zmíněné podmínky.

K písm. a) lze uvést příklad, ve kterém je na pozemku vystavěn sloup s vysokým napětím, který má však jiného majitele než pozemek. V takovém případě nelze tuto inženýrskou síť považovat za stavbu, se kterou by pozemek tvořil funkční celek podle § 48 odst. 3 zákona o DPH. Jestliže se na pozemku nenachází žádné jiné stavby a pokud splňuje podmínku, že není stavebním pozemkem, potom je dodání tohoto pozemku osvobozeno (Zralý, 2016).

Dalším příkladem může být pozemek, na kterém se nachází drobné stavby, které slouží k ochraně pozemku nebo ke kvalitnějšímu využití pozemku. Může se jednat o ploty, houpačky, sušáky na prádlo, studny a jiné menší stavby. Otázkou je, za jakých podmínek se bude jednat o drobnou stavbu, která nebude mít vliv na osvobození dodání takto zastavěného pozemku. Odpovědí může být vyjádření Generálního finančního ředitelství (dále jen GFŘ), které se odkazuje na sílu spojení mezi touto stavbou a pozemkem a také určení do jaké míry je tato stavba sledovaným cílem smluvních stran (GFŘ, 2015). Jinak řečeno jde o takové stavby, které nejsou pro kupujícího podstatné a jsou pouze vedlejším plněním k plnění hlavnímu, kterým je dodání pozemku (Holubová, 2016, s. 52).

K písm. b) je stěžejní § 56 odst. 2. Ten se věnuje obsahovému určení stavebního pozemku. Od 1. 1. 2016 dochází k podrobnějšímu a přísnějšímu vymezení, než tomu bylo doposud. Do konce roku 2015 platilo, že se za stavební pozemek považuje takový pozemek, na který je vydáno stavební povolení nebo je udělen souhlas s provedením ohlášené stavby. V současnosti je toto vymezení uvedeno v § 56 odst. 2 písm. b). Starší formulace je však s účinností od 1. 1. 2016 doplněna o rozšiřující vymezení v písm. a) stejného odstavce. Zde se stavebním pozemkem stává i pozemek, na kterém má být postavena stavba a přitom:

- je nebo byl pozemek předmětem stavebních prací nebo správních úkonů,
- v jeho okolí jsou nebo byly prováděny stavební práce.

Písm. a) říká, že aniž by bylo k pozemku vydáno stavební povolení, existují určité skutečnosti jmenované zákonem, které povedou k označení pozemku jako stavebního pozemku a bude tak podléhat zdanění základní sazbou daně (Königová, 2016).

Za stavební práce se pro účely zákona o DPH dá považovat zpevnění příjezdové komunikace, zbourání a odvoz stávající budovy nebo jiné stavby zbudované na pozemku, výstavba inženýrských sítí anebo třeba i odlesnění pozemku (GFŘ, 2015). Některé práce jsou provedeny přímo na pozemku a některé v jeho okolí. Zákon přímo nedefinuje, co se myslí pojmem okolí. Lze říci, že mezi stavební práce v okolí se zařadí ty, u kterých bude zřejmé, ke kterému pozemku (budoucí stavbě) se vztahují (viz například inženýrské sítě) (Skála, 2015, s. 150). Z uvedeného plyne, že podstatný je nikoliv druh provedených prací, ale jejich účel. Účelem musí být výstavba

nemovité věci. Pouze v těchto případech provedené stavební práce mají vliv na status pozemku (Holubová, 2016, s. 53).

Mezi *správní úkony* lze zařadit podání návrhu na změnu územního plánu nebo zahájení řízení k pozemku z moci úřední. Dále existence dokumentace se situačním výkresem naznačující, kde bude stavba stát (GFŘ, 2015). Co naopak vliv nemá, je schválení územního plánu obce či města (Pitner, 2016, s. 200). Stejně jako tomu je u stavebních prací i zde je podstatné, aby cílem provedených správních úkonů byla výstavba nemovité věci (Holubová, 2016, s. 53–55).

Lze se domnívat, že rozšíření možností, co je nebo není stavebním pozemkem, vychází opět z povinnosti implementace Směrnice o DPH. Podle článku 12 Směrnice o DPH se mohlo zdát, že vymezení stavebního pozemku, který nesmí být osvobozen, je zcela v kompetenci jednotlivých členských států. Avšak úprava účinná do konce roku 2015 neobsahovala konkrétní definici stavebního pozemku a platilo pouze, že stavebním pozemkem byl pozemek, na který bylo vydáno stavební povolení nebo bylo uděleno povolení na ohlášenou stavbu. Toto vymezení však nebylo dostačující vzhledem k rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie (dále jen SDEU), které Směrnici o DPH doplňují. Konkrétně šlo o rozhodnutí C-468/93 Gemeente Emmen, C-461/08 Don Bosco a C-543/11 Woningstichting. Z nich je podstatné to, že za stavební pozemek je nutné považovat i takový pozemek, u kterého existuje úmysl jej zastavět (nemusí být tedy zatím nijak upraven nebo připraven ke stavbě). Pokud definice stavebního pozemku neobsahuje i pozemky určené k zástavbě, pak není v souladu se Směrnicí o DPH. Tato mezera v národním předpisu byla napravena a s účinností od 1. 1. 2016 existuje širší definice stavebního pozemku, která není v rozporu se směrnicí (Holubová, 2016, s. 51–52). Samotný úmysl zastavět pozemek by měl být podle SDEU také podložen objektivními skutečnostmi mezi které patří například prodejní cena (Zralý, 2016).

Příklad v rozdílnosti vymezení stavebního pozemku mezi roky 2015 a 2016 s dopadem na osvobození od daně může být následující: stavební společnost prodává pozemky pro stavbu rodinných domů. Byly přivedeny inženýrské sítě, ale pouze k hranici pozemků. Do konce roku 2015 by bylo toto dodání pozemku osvobozeno, protože není splněna podmínka § 56 odst. 2 písm. a) ani b) zákona o DPH ve znění účinném k 1. 1. 2015. Tzn., nebylo uděleno stavební povolení na pozemky a ani zde není žádná stavba spojená se zemí pevným základem. Výsledek plynoucí ze zákona však není v souladu se Směrnicí o DPH a názorem SDEU (Holubová, 2014, s. 51). Podle zákona o DPH účinného k 1. 1. 2016 konkrétně dle upraveného § 56 odst. 2 písm. a) bodu 1 a 2 došlo k provedení stavebních prací v okolí v podobě zasíťování. Dále zřejmě došlo k tvorbě situačních výkresů, které říkají, že je úmyslem na pozemcích vybudovat rodinné domy a pozemky se tak staly předmětem správních úkonů. Z toho vyplývá, že v rámci tohoto zákona se jedná o stavební pozemky a jejich prodej bude zdaněn základní sazbou daně, bez ohledu na stavbu, pro kterou je pozemek připravován. Tento postup už je v souladu se Směrnicí o DPH (Holubová, 2016, s. 57).

3.5.2 Osvobození dodání vybrané nemovité věci

Tato oblast osvobození zpracovaná v § 56 odst. 3 zákona o DPH uvádí podmínky, za kterých budou osvobozeny vybrané nemovité věci. Pro osvobození je nutné, aby byl splněn časový test v délce trvání pěti, respektive tří let. Tříletá lhůta existovala v zákoně platném do konce roku 2012. Zpětně bude uplatněna na nemovité věci nabyté do 31. 12. 2012 podle bodu 2 přechodných ustanovení článku II zákona č. 502/2012 Sb., (Pitner, 2015).

Příklad využití testovací lhůty v délce tří let může být následující: společnost A s.r.o. koupí v roce 2011 od neplátce DPH budovu v ceně 1 mil. Kč. Budova byla kolaudovaná v roce 2008. V roce 2014 se společnost A s.r.o. rozhodne budovu prodat. Vzhledem k tomu, že byla budova pořízena ještě před 31. 12. 2012, bude využita testovací lhůta pro osvobození v délce trvání tří let (Vychopeň, 2015, s. 161).

Pětiletá (resp. tříletá) lhůta začíná běžet dle § 56 odst. 3 písm. a) ode dne, kdy byl vydán první kolaudační souhlas nebo kolaudační souhlas po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě. Dle písm. b) běží lhůta ode dne, kdy se mohla stavba, jednotka nebo inženýrská síť začít užívat podle stavebního zákona v souladu:

- s prvním oznámením o záměru začít jejich užívání,
- se souhlasem stavebního úřadu, jestliže byly odstraněny nedostatky, z jejichž důvodu bylo užívání zakázáno,
- s oznámením o záměru začít užívání nebo oznámením změny v užívání po podstatné změně.

V návaznosti na písm. a) v § 56 vyvstává sporný výklad zmíněného prvního kolaudačního souhlasu. Lze uvažovat dvě možnosti:

1. první kolaudace se váže ke stavbě samotné,
2. jde o první kolaudaci pro konkrétní účel užití nemovité věci (Holubová, 2016, s. 60).

Tato nejasnost existovala už před změnou k 1. 1. 2016. Pro větší jistotu plátců DPH se ke sporu vyjádřil Koordinační výbor Komory daňových poradců České republiky (dále jen koordinační výbor KDP ČR). Ten se přiklonil k výkladu dle druhé varianty. K 1. 1. 2016 však nedošlo k nápravě a dle Holubové je i současná úprava stále nejasná a sporná, hlavně v případě, kdy dojde ke změně účelu užití nemovité věci, ale nejedná se zároveň o podstatnou změnu (Holubová, 2016, s. 60–61).

Dle Pitnera docházelo a dochází ke znovuoobnovení časového testu ve chvíli změny účelu využití budovy. Příkladem může být přestavba administrativní budovy na bytový dům. V tomto případě se osvobodí dodání bytového domu teprve až po uplynutí pětileté lhůty ode dne kolaudace bytového domu, nikoliv kolaudace administrativní budovy. K této úpravě se od 1. 1. 2016 nově objevuje úprava, že lhůta začne běžet znovu i na základě kolaudačního souhlasu vydaného v souvislosti s podstatnou změnou u dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě. Z toho vyplývá, že nemusí dojít ke změně účelu, ale stačí, když dojde k podstatné změně nemovité věci (Pitner, 2016, s. 201–202).

Podstatnou změnou je myšlena nástavba o více jak jedno podlaží nebo přístavba, která zvětší podlahovou plochu o více jak 50 % původní podlahové plochy. Podstatná změna je to i tehdy, když nejsou splněny právě zmíněné podmínky, ale finanční hodnota celé změny překročí 50 % původní hodnoty. Původní hodnotou může být zjištěná cena nebo směrná hodnota. Mezi takové stavební úpravy patří už zmiňované přístavby, nástavby a dále opravy nebo údržby, které podléhají kolaudačnímu souhlasu. Institut podstatné změny, který dle § 56 odst. 3 písm. a) znovu rozbíhá časový test pro osvobození, lze aplikovat teprve až na kolaudační souhlas vydaný po 1. 1. 2016 (GFŘ, 2015).

Podle vyjádření GFŘ je cílem nové úpravy vyloučit případy, ve kterých se změnil účel užití pouze formálně správním úkonem, aniž by došlo k materiální změně (GFŘ, 2015).

Specifickým příkladem jsou bytové domy. V některých případech může být bytový dům evidován jako jedna jednotka. Potom bude-li provedena oprava jednoho z bytů v bytovém domě a bude-li se tento bytový dům prodávat, bude plátce zajímat, jestli finanční hodnota opravy jednoho z bytů nepřesáhla 50 % hodnoty celého bytového domu. Dalším případem může být situace, ve které bude bytový dům jako jedna jednotka rekonstruován a poté dojde vlastníkem k rozdělení na jednotky. Při prodeji se musí každá jednotka posuzovat samostatně. Musí být vyčíslena hodnota opravy vztahující se ke konkrétní jednotce vzhledem k hodnotě před opravou. Informace lze získat buď ze stavebního povolení, nebo ohlášení. V opačném případě je nutné využít poměr hodnoty opravy celého bytového domu na jednu jednotku (GFŘ, 2015).

U staveb jako jsou například králíkárny, kůlny aj. podle § 103 stavebního zákona není potřeba udělení stavebního povolení nebo ohlášení. Proto v těchto případech začíná časový test běžet ode dne prvního užívání stavby. Nelze zde využít znovuoobnovení lhůty z důvodu podstatné změny, protože ta se váže na vydání kolaudačního souhlasu (GFŘ, 2015).

Co patří mezi vybrané nemovité věci, uvádí § 56 odst. 4 písm. a) až f). Jejich konkrétní vymezení bylo už zmíněno v kapitole 3.1. Jde o stavbu pevně spojenou se zemí, jednotku, inženýrskou síť, pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou, podzemní stavbu se samostatným účelovým určením a právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.

Je vhodné připomenout, že podle § 56 odst. 1 zákona o DPH nelze osvobodit *dobání pozemku*, který tvoří funkční celek se stavbou. Osvobození je ale možné v souvislosti s § 56 odst. 3. Pokud je pozemek zastavěn a tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, která je zároveň předmětem dodání, potom nese pozemek chápaný jako věc vedlejší daňový režim stavby, která je věcí hlavní. V těchto souvislostech může být použito osvobození, jestliže stavba splnila časový test. Pokud časový test nebyl splněn, je alespoň možné, že se bude jednat o stavbu určenou pro sociální bydlení a bude použita první snížená sazba daně podle § 49 odst. 3 písm. b) (Truhlářová, 2015). Vcelku jednoznačné vymezení osvobození zastavěného pozemku doposud v zákoně chybělo. Jediným vodítkem mohla být starší metodická informace GFŘ, která napravovala nejasnost plynoucí z § 56 odst. 1 a 3 zákona o DPH

účinného do 31. 12. 2015. Náprava spočívala v upozornění na nedělitelnost režimu zdanění stavby a k ní přiléhajícího pozemku (Pitner, 2015, s. 199–200).

Podobně jako u pozemku i u *práva stavby* je aplikace osvobození vázána na stavbu. Právo stavby vztahující se k věcnému právu stavět na cizím pozemku, které zároveň nezahrnuje žádnou jinou doposud vystavěnou budovu, bude zdaněno základní sazbou daně. Jestliže je součástí práva stavby už existující stavba, kterou bude chtít kupující například rekonstruovat, potom je možné zkontrolovat naplnění časového testu této budovy a popřípadě uplatnit osvobození. Pokud by právo stavby zahrnovalo více staveb, bude aplikován princip věci hlavní a vedlejší (GFŘ, 2015).

Příkladem dodání vybrané nemovité věci může být rodinný dům se zahradou a garáží. Prodej tohoto souboru nemovitých věcí lze osvobodit tehdy, když rodinný dům splní časový test podle § 56 odst. 3 zákona o DPH. Rozhoduje se podle rodinného domu, protože je věcí hlavní, respektive je hlavním předmětem prodeje. Jinou situací by byl případ, ve kterém by se prodávala pouze samostatná garáž. Cílem smluvních stran by nebyl prodej/nákup rodinného domu s garáží, ale samotné garáže. Osvobodit dodání by tak šlo jen tehdy, když by garáž splňovala časový test (Běhounek, 2016).

3.5.3 Možnost uplatnění zdanění u dodání nemovité věci

Jak už bylo zmíněno v kapitole 3.4 Osvobození od daně z přidané hodnoty článek 137 Směrnice o DPH umožňuje členským státům povolit aplikaci zdanění na místo osvobození v konkrétně jmenovaných případech. Mezi tyto případy patří i dodání nezastavěného pozemku a dodání budovy nebo její části s pozemkem.

V českém právním předpisu byla tato možnost zabudována už od počátku roku 2013 konkrétně v § 56 odst. 4 zákona o DPH. V tomto znění pak platila až do konce roku 2015. Úprava se vztahovala pouze na dodání vybraných nemovitých věcí, nikoliv na nezastavěný pozemek. Vzhledem k úzkému vymezení stavebního pozemku v českém zákoně o DPH oproti Směrnici o DPH byla řada pozemků osvobozena, ačkoliv tomu tak být nemělo a plátcí DPH s tím nemohli nic udělat (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 470–471).

Prostým důvodem, proč by plátcí mohli mít zájem na zdanění ať pozemku nebo kterékoliv jiné vybrané nemovité věci, spočívá v povinnosti úpravy odpočtu daně podle § 78d zákona o DPH v posledním zdaňovacím období roku, ve kterém danou nemovitou věc prodají. Úpravu by museli provést u plnění spojených s výstavbou dané nemovité věci anebo u odpočtu daně, který si uplatnili při koupi této nemovité věci. Klasickým příkladem může být provedené TZ na budově. Pokud by se pak majitel rozhodl budovu prodat a byl by splněn časový test pro osvobození, musel by plátce daně upravit svůj nárok na odpočet u nákladů souvisejících s TZ. Pokud si bude moci zvolit, pak dodání budovy zdaní a žádné dodatečné úpravy odpočtu daně nemusí dělat (Pitner, 2015, s. 200).

Od 1. 1. 2016 podle § 56 odst. 5 je zachována možnost uplatnit daň u vybraných nemovitých věcí, které splňují podmínky osvobození dle odst. 3. Nově a v souladu se Směrnicí o DPH lze uplatnit daň i u dodání pozemku, který by mohl být osvobozen na základě odst. 1. Možným nákladem ve spojitosti s pořízením pozemku je provize

za zprostředkování koupě. Zde si plátce daně uplatnil nárok na odpočet. Pokud by bylo následně dodání pozemku osvobozeno, musel by příslušnou část odpočtu vrátit (Zralý, 2016).

Podstatnou změnou je povinnost vystávající z § 56 odst. 5 v podobě získání souhlasu kupující strany s uplatněním daně. Tento souhlas je potřeba mít pouze v případě, kdy je kupující strana plátcem DPH. Pokud by byl kupující neplátce, může se prodávající pro uplatnění DPH rozhodnout sám. Povinnost mít souhlas úzce souvisí s nově vytvořeným § 92d zákona o DPH platným k 1. 1. 2016. Už existující institut přenesení daňové povinnosti je rozšířen i na případy, ve kterých se plátce rozhodne zdanit prodej nemovité věci (i když má nárok na osvobození) a kupující plátce s tímto rozhodnutím souhlasí. Lze říci, že obecně existují tři možnosti v případě, kdy jsou obě smluvní strany plátcem daně:

- dodávané plnění nesplnilo podmínky pro osvobození = plnění bude zdaněno a daň odvede prodávající,
- dodávané plnění splnilo podmínky pro osvobození, prodávající chce plnění zdanit a kupující souhlasí s uplatněním daně = plnění bude prodáno za cenu bez daně a zdaněno kupujícím v rámci institutu přenesení daňové povinnosti (kupující si v případě splnění zákonem stanovených podmínek bude moci zároveň nárokovat odpočet daně),
- dodávané plnění splnilo podmínky pro osvobození a prodávající chce osvobození využít nebo kupující nesouhlasí s uplatněním daně v případě, kdy by prodávající měl zájem daň uplatnit = plnění bude osvobozeno od daně (Pitner, 2016, s. 202–203).

3.6 Nájem nemovité věci dle § 56a

3.6.1 Osvobození nájmu a výjimky z osvobození

V § 4 odst. 4 písm. g) zákona o DPH je zmíněno, že nájmem je také podnájem, pacht a podpacht. Jednotlivé pojmy jsou vykládány občanským zákoníkem. Oblast nájmu je zpracovaná v § 2201 a dalších a pacht v § 2332 a následujících. Dle § 2201 je v rámci nájmu uzavřena nájemní smlouva a v ní se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci dočasně věc k užití a nájemce se zavazuje platit nájemné. Dále jsou vymezeny pojmy jako předmět nájmu, pronajímatel a nájemce nebo podnájem. Pacht podle § 2332 zavazuje přenechat věc jak k užití, tak i požívání. Jde o nájem takových věcí, které přináší určitý užitek jako například zemědělská půda nebo obchodní závod (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 473). Pro účely DPH je však podstatný eurokonformní výklad sousloví nájem nemovité věci. Tento výklad lze převážně získat z rozsudků SDEU jako jsou například rozsudky C-150/99 Stockholm Lindopark AB a C-275/01 Sinclair Collis. V jejich znění jde o dočasné umožnění konkrétní osobě na předem sjednanou dobu a za předem sjednanou úplatu užívat přesně vymezenou nemovitou věc jako vlastník. Zároveň je vyloučeno poskytnutí tohoto práva třetím osobám (GFŘ, 2015).

Dle § 56a odst. 1 zákona o DPH je nájem nemovitých věcí osvobozen. Důvodem k osvobození je dle důvodové zprávy ke Směrnici Rady č. 77/388/EHS (dále jen Šestá směrnice) to, že s nájmem nevzniká žádná nová přidaná hodnota. Jde zkrátka pouze o pasivní užití. Druhým zmiňovaným důvodem je, že u většiny členských států ještě před harmonizací DPH nepodléhal nájem nemovitých věcí pro účely bydlení DPH. Proto, aby nedošlo k náhlému zdražení bydlení, zůstala tato úprava zachována i v Šesté směrnici (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 473–474). Existují, ale výjimky z osvobození. Patří sem podle písm. a) krátkodobý nájem nemovité věci, písm. b) nájem prostor a míst k parkování, písm. c) nájem bezpečnostních schránek a písm. d) nájem strojů nebo jiných upevněných zařízení. U těchto výjimek za předpokladu, že jde o úplatu přijatou osobou povinnou k dani v rámci svých ekonomických činností v tuzemsku dle § 2 odst. 1, je uplatněna základní sazba daně. Příkladem nájmu patřící mezi výjimky je pronájem garáže. Majitel garáže nevlastní automobil a rozhodne se k pronájmu. Jestliže je tedy splněna podmínka předmětu daně, potom tento pronájem musí být zatížen základní sazbou daně (Pitner, 2016, s. 204). Opět dle důvodové zprávy existují důvody pro vyjmutí zmíněných plnění z osvobození. Jde hlavně o to, že často s těmito plněními souvisí řada doprovodných služeb. U parkovacích míst se může jednat o hlídání míst. Jde už spíše o aktivní užití a nejenom prostý nájem prostor nebo místa. Zároveň může chybět dostatek sociálních důvodů pro ponechání osvobození (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 474–475).

Následně v § 56a odst. 2 je vymezen krátkodobý nájem. Tím je myšlen nájem, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin. Konkrétně se týká nájmu pozemku se stavbou, nájmu stavby nebo jednotky spolu s movitým vybavením a také dodání plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody. Za krátkodobý nájem je považován i pravidelně se opakující nájem (například jednou týdně), který nepřesahuje nepřetržitě 48 hodin. Takovým příkladem může být pronájem místnosti s promítacím zařízením včetně sociálního zázemí pro účely pořádání vzdělávacích kurzů. Vzdělávací centrum si pronajímá prostory každou středu vždy od 9 do 13 hodin. Jedná se o krátkodobý nájem a každý týden je uskutečněno samostatné zdanitelné plnění (GFŘ, 2015). Z § 56a odst. 2 lze také vyčíst, že krátkodobý pronájem pozemku bez stavby bude patřit mezi osvobozená plnění.

3.6.2 Možnost uplatnění zdanění u nájmu nemovité věci

Posledním bodem § 56a je odst. 3, který říká, že se může plátce daně rozhodnout, jestli využije možnosti osvobození nebo uplatní daň. Toto rozhodnutí může však učinit jen v případě, že nájemce bude také plátcem DPH a plnění bude uskutečněno v rámci ekonomické činnosti nájemce. Aplikace zdanění je pro plátce výhodnější, protože si mohou uplatňovat nárok na odpočet u přijatých plnění použitých pro získání příjmů z pronájmu (například při opravě střechy). S tím také souvisí zbavení se povinnosti upravovat nárok na odpočet u výdajů, které souvisí jak s osvobozeným pronájmem, tak s jinou zdaňovanou ekonomickou činností. Klasický pronájem bytu soukromým osobám k bydlení je osvobozen od daně (Martínková, 2013). Uplatnění daně není povinen plátce daně hlásit příslušnému správci daně, ale tento záměr

musí být jednoznačně vymezen v nájemní smlouvě (Vychopeň, 2015, s. 164). V případě výjimek z osvobození dle § 56a odst. 1 nezáleží na tom, zda je plnění poskytované plátcí nebo neplátcí daně. V každém případě bude poskytované plnění zdaněno (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 474).

3.7 Den uskutečnění zdanitelného plnění

Den, ke kterému má poskytovatel plnění v rámci standardního režimu DPH povinnost přiznat daň je buď den uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen DUZP), nebo den přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Tak zní obecné pravidlo stanovené v zákoně o DPH v § 21 odst. 1. V návaznosti na předešlou podkapitolu je vhodné uvést, kdy nastává okamžik povinnosti přiznat daň u dodání a u nájmu nemovitých věcí.

Při zdaňování *dodání nemovité věci* se vychází z § 21 odst. 3, který říká, že zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem, ve kterém došlo k předání nemovité věci do užívání nebo dnem doručení vyrozumění o provedení zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve. Ke stejnému dni má kupující právo nárokovat si příslušnou výši odpočtu daně (Ledvinková, 2016, s. 201). Stejně pravidlo platí i v případě, pokud by se jednalo o osvobozené dodání a vznikla by zde povinnost přiznat uskutečnění osvobozeného plnění v daňovém přiznání (Musilová a Fitříková, 2010, s. 110).

V případě *nájmu nemovité věci* se postupuje podle § 21 odst. 4 jako poskytnutí služby. Plnění je uskutečněno dnem poskytnutí služby (nájmu) nebo dnem vystavení daňového dokladu (výjimku tvoří splátkový nebo platební kalendář a doklad o zaplacení). Podle tohoto paragrafu se postupuje u krátkodobých nebo jednorázových nájmu, u kterých nebývají stanovena dílčí plnění (Fitříková a Musilová, 2013, s. 144). V situacích, ve kterých jsou ujednána dílčí plnění, jejichž rozsah je stanovený ve smlouvě současně se sjednanými lhůtami, se postupuje podle § 21 odst. 8. Toto plnění je pak považováno za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě (Matějková, 2014). U osvobozeného nájmu nemovité věci má plátce povinnost přiznat toto plnění nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku dle § 21 odst. 10. Tak nebude zkrácen krátký koeficient pro daný kalendářní rok a zároveň nebude uplatněn nárok na odpočet v nesprávné výši (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 418).

3.8 Režim přenesení daňové povinnosti

Kromě standardního režimu systému DPH, ve kterém poskytovatel plnění přiznává a platí daň na výstupu, je povinností v zákonem jmenovaných případech aplikovat i režim přenesení daňové povinnosti. Základním principem je přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň z poskytovatele na příjemce plnění. Aplikace tohoto režimu je možná jen tehdy, když je zdanitelné plnění uskutečňováno mezi dvěma plátcí s místem plnění v tuzemsku (Galočík, 2016, s. 304). Prodávající vystaví daňový doklad bez daně, na dokladu uvede informaci, že daň odvede zákazník a hodnotu plnění

uvede na řádku číslo 25 daňového přiznání. Kupující má na druhé straně povinnost daň vypočítat a uvést hodnotu plnění a daně do řádků 10 nebo 11 daňového přiznání podle uplatňované sazby (Ledvinková, 2016, s. 589). Nárok na odpočet vzniká kupujícímu, jestliže využije plnění pro ekonomické účely v souladu s podmínkami pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Pokud by příjemcem plnění byl neplátce, bude daň na vstupu odvádět prodávající (Galočík, 2016, s. 306).

Mechanismus přenesení daňové povinnosti je zakotven v článku 199 Směrnice o DPH. V českém národním předpisu byl tento režim zaveden s účinností od 1. 4. 2011. Původně se týkal plnění:

- dodání zlata,
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 v zákoně o DPH kam patří různé druhy odpadu klíčované podle kódu nomenklatury,
- obchodování s emisními povolenkami a
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (Ledvinková, 2016, s. 588).

Od 1. 4. 2015 došlo k významným změnám oproti původní úpravě. Nově se v zákoně započalo rozlišovat trvalé a dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti. Už dřívější existující případy plnění spadající pod režim přenesení daňové povinnosti byly zařazeny do kategorie trvalého použití. V rámci dočasného použití režimu existují dva typy plnění:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 zákona o DPH a
- mechanismus rychlé reakce upravený v § 92g zákona o DPH.

Povinnost uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti v těchto případech vzniká na základě nařízení vlády. A právě na základě nařízení vlády se od 1. 4. 2015 uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti u vybraného zboží, pokud základ daně překročí hodnotu 100 000 Kč. Mezi vybrané zboží patří například mobilní telefony, integrované obvody, herní konzole, tablety, obiloviny a další (Zralý, 2015).

V návaznosti na potřeby této diplomové práce je stěžejní uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti v souvislosti s *nemovitými věcmi*. V zákoně o DPH existují dvě oblasti. První úprava je obsažena v § 92d nazývaném jako dodání nemovité věci a je účinná od 1. 1. 2016. Aplikována je v situaci, ve které jsou oba účastníci transakce plátci, přičemž dodavatel nemovité věci splnil podmínky pro osvobození dodání nemovité věci dle § 56 zákona o DPH, ale rozhodl se prodej zdanit. Aby tak mohl učinit, musí mít souhlas protistrany. Pokud jej získá, byly naplněny podmínky § 92d a dodání nemovité věci bude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. Z uvedeného vyplývá, že v případě nedobrovolného zdanění (prodej nemůže být osvobozen) nebude uskutečněné plnění podléhat režimu přenesení daňové povinnosti a povinnost přiznat daň zůstává na dodavateli (Galočík, 2016, s. 303).

Další úprava související s nemovitými věcmi je obsažena v § 92e. Ta je účinná už od 1. 1. 2012. Jedná se o poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace CZ-CPA 41 až 43. Pod kód 41 patří budovy a jejich výstavba, pod kód 42 se zahrnují inženýrské stavby a jejich výstavby a pod kód

43 patří specializované stavební práce (například topenářské, elektroinstalační, obkladačské a další) (Fitříková a Musilová, 2013, s. 153–155). V těchto případech bude režim aplikován opět za podmínky, že obě strany transakce budou vystupovat v postavení osoby povinné k dani. Pokud je příjemcem služby plátce, který však neposkytne své DIČ, znamená to, že jedná jako osoba nepovinná k dani a dodavatel nepoužije zmiňovaný režim. Stejným způsobem se bude postupovat v případě obce, která přijímá služby pouze pro potřeby související s výkonem činnosti veřejné správy. V těchto situacích není obec považována za osobu povinnou k dani (Ledvinková, 2016, s. 597–598).

Pokud by bylo přijaté plnění použito jak pro soukromou potřebu (nebo veřejnou správu obce), tak i pro ekonomickou činnost příjemce, pak bude aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Kupující bude mít povinnost přiznat daň a zároveň bude mít nárok na odpočet daně, ale pouze v částečné výši v návaznosti na výpočet poměrného a kráceného odpočtu daně. V situacích, při kterých jsou dodávány dvě služby s odlišnými režimy zdanění, bude použit princip věci hlavní a věci vedlejší, při kterém bude věc vedlejší sledovat režim věci hlavní. Jako příklad lze uvést poskytnutí opravy výtahu včetně revize. Revize jako samostatné plnění podléhá standardnímu režimu, ovšem jako doplňková služba k opravě bude vypočítán jeden společný základ daně pro opravu i revizi a na ten aplikován režim přenesení daňové povinnosti (Ledvinková, 2016, s. 598–604).

Den, ke kterému vznikne příjemci plnění povinnost přiznat daň a zároveň si nárokovat odpočet daně, je dle § 92a odst. 1 DUZP bez ohledu na přijetí daňového dokladu. Stavební a montážní práce bývají v praxi poskytovány prostřednictvím uzavření smlouvy o dílo. V těchto případech nastává DUZP dnem převzetí díla nebo jeho dílčí části (Ledvinková, 2016, s. 588–589).

Příklady konkrétních prací, které patří nebo nepatří do klasifikace CZ-CPA 41 až 43 jsou jmenovány v následující tabulce.

Tab. 1 Vybrané příklady z klasifikace CZ-CPA dle Českého statistického úřadu

Práce s klasifikací CZ-CPA 41 až 43	Práce s jinou klasifikací
- oprava bytových, nebytových prostor, instalační práce	- samostatně poskytnuté projektové práce
- pronájem lešení s montáží	- zámečnické práce
- instalace kanalizace, rozvod vody	- posouzení stavebního stavu objektu
- instalatérské a topenářské práce	- geodetické zaměření
- montáž a opravy plynových kotlů pro vytápění budovy	- opravy domácích plynových spotřebičů
- instalace topení, okapů	- instalace strojního zařízení čističek odpadních vod
- klempířské a pokrývačské práce na střeše	- revize plynu, elektro, tlakových nádob, komínů, kotlů, hasicích přístrojů
- malířské a natěračské práce	- kacení stromu

Zdroj: Pitner, 2016

3.9 Režim uplatňování odpočtu DPH na vstupu

3.9.1 Vznik nároku na odpočet daně

Na základě možnosti uplatnění nároku na odpočet daně je dodržena stěžejní zásada celého systému DPH, kterou je neutralita. Ta představuje nezatížení osob povinných k dani nákladem v podobě DPH. V každém stupni hospodářského procesu je DPH počítána a vybírána. Tímto způsobem by bez možnosti uplatnění nároku na odpočet daně docházelo ke kumulaci daně a zatížení jednotlivých podnikatelských subjektů v rámci jejich hospodářské činnosti. To ale není cílem DPH. Plátce (osoba povinná k dani) daň státu odvede, ale nebude zatížen její majetek. Skutečným poplatníkem DPH, jehož rozpočet bude zatížen, je konečný spotřebitel. Tento systém DPH zabezpečí neutrální přístup k hospodářským činnostem bez ohledu na jejich účel nebo výsledky (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 587). Problematika související s uplatňováním nároku na odpočet daně vychází ze Směrnice o DPH, která se v článcích 167 až 192 věnuje vzniku a rozsahu tohoto nároku. V českém zákoně o DPH je režim uplatnění nároku na odpočet daně věnován Díl 10, konkrétně jde o § 72 až § 79c. To, že se jedná o skutečně podstatnou problematiku, dokazuje i existence řady judikátů, které mluví v prospěch tohoto systému. Jako příklad lze uvést případ C-437/06 *Securenta* nebo C-323/99 ve věci *Fischer und Brandenstein a další* (Ledvinková, 2016, s. 545).

V § 72 odst. 1 zákona o DPH jsou uvedeny způsoby užití přijatých zdanitelných plnění, které zakládají nárok na odpočet daně. Jedná se například o užití v rámci uskutečňování zdanitelných plnění v podobě dodání zboží nebo poskytnutí služby, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet s místem plnění v tuzemsku

nebo i mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, kdyby se plnění uskutečnilo s místem plnění v tuzemsku a další taxativně vymezené případy. Specificky se přistupuje k poskytnutým dárkům dle § 72 odst. 4. Jestliže jsou splněny podmínky dle § 13 odst. 8 písm. c) zákona o DPH, potom se toto poskytnutí nepovažuje za dodání zboží a přitom je možné si při jeho pořízení nárokovat odpočet daně. Zda lze nárokovat plný, částečný nebo žádný odpočet daně záleží na tom, ke které činnosti se poskytovaný dárek váže (Ledvinková, 2016, s. 546).

Z § 72 odst. 2 plyne povinnost pro plátce DPH kontrolovat, zda daň byla vypočítána v souladu se zákonem. Důvodem je, že plátce DPH je oprávněn si nárokovat odpočet daně pouze ve výši, ve které odpovídá zákonu. Chybně použitou základní sazbu daně si nemůže plátce přijatého plnění nárokovat. Plátcí plyne nárok na odpočet daně pouze ve výši například první snížené sazby daně (Pitner, 2016, s. 243). Tato povinnost vyvstává i z rozsudku C-342/87 ve věci Genius Holding (Ledvinková, 2016, s. 547).

Vhodné je také zmínit specifikum týkající se vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností. Podle § 72 odst. 1 a 2 je možné u přijatých zdanitelných plnění související s vytvářeným majetkem uplatňovat plný nárok na odpočet daně, i když se předpokládá, že konečný dlouhodobý majetek bude využíván pro účely s částečným nárokem na odpočet daně. Tato možnost souvisí s povinností vyplývající z § 13 odst. 4 písm. b). Jakmile je vlastní činností vytvořený dlouhodobý majetek uveden do užívání, je toto uvedení do užívání považováno za dodání zboží. Základ daně plátce stanoví podle ceny, za kterou by daný majetek mohl koupit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění podle § 36 odst. 6 zákona o DPH. Pokud nelze tuto cenu určit, využije se suma nákladů vynaložených na vytvoření majetku (Jendřejková, 2012).

Dle následujícího odst. 3 vzniká nárok na odpočet daně v okamžiku, ve kterém vznikla povinnost tuto daň přiznat. Specifikem je nárok na odpočet daně v případě platebního kalendáře. Platební kalendář obsahuje rozpis plateb a povinnost přiznat daň vzniká dodavateli ve chvíli, kdy je platba uhrazena. Znamená to, že nárok na odpočet vzniká až v návaznosti na zaplacení (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 606).

Pokud by bylo přijaté plnění použito pro jiné účely, které nezakládají oprávnění nárokovat si odpočet daně, potom je možné dle § 72 odst. 6 uplatnit nárok na odpočet daně pouze v částečné výši. Mezi činnosti nezakládající nárok na odpočet daně patří činnosti osvobozené bez nároku na odpočet daně anebo se vůbec nemusí jednat o ekonomickou činnost. Dle rozhodnutí SDEU jsou už i přípravné činnosti považovány za ekonomické/hospodářské činnosti, které opravňují nárokovat si odpočet daně, a to i tehdy, když k samotnému zahájení ekonomické činnosti z objektivních důvodů nedojde. Podobně se SDEU vyjadřuje i k případům, ve kterých byl daňový doklad k přijatému plnění vyhotoven ještě před registrací subjektu k DPH. I zde vzniká nově registrovanému subjektu nárok na odpočet daně (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 594–610).

Specifickou oblastí v rámci nároku na odpočet daně jsou dotace. Dotace jsou nejčastěji využívány veřejnoprávními nebo neziskovými organizacemi. Vznikající otázkou je, zda u plnění, které je financováno z části nebo zcela dotací, vzniká plátcí

DPH nárok na odpočet daně na vstupu. Podle § 72 zákona o DPH, který byl podpořen i rozhodnutími SDEU C-204/03 Komise v. Španělsko a C-243/03 Komise v. Francie, závisí nárok na odpočet daně vždy na tom, na jaký účel bude dané plnění použito. Pokud bude zcela použito v rámci ekonomické činnosti, vzniká u tohoto plnění nárok na odpočet daně v plné výši (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 595).

3.9.2 Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

Další podmínky upravující nárok na odpočet daně z časového hlediska a hlediska prokazatelnosti jsou jmenovány v § 73 zákona o DPH. Dle odst. 1 písm. a) musí mít plátce k dispozici daňový doklad. Teprve k tomuto dni vzniká právo příjemci plnění nárokovat si zpět DPH. Pravidlo daňového dokladu se vztahuje k vnitrostátním transakcím, při kterých jsou zdanitelná plnění uskutečněna v tuzemsku jiným plátcem (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 627). Tato zásada vychází z judikatury SDEU konkrétně například z rozsudku C-152/02 ve věci Terra Baubedarf. Dle písm. b) je možné dokázat nárok i jiným způsobem než samotným daňovým dokladem. Tato možnost platí v případech, při kterých plátce uplatňující nárok na odpočet má zároveň povinnost daň na výstupu přiznat. Stále však platí podmínka z § 72, ve které musí plátce použít přijaté plnění pro svou ekonomickou činnost, aby si mohl uplatnit nárok na odpočet daně (Ledvinková, 2016, s. 548–549). Jedná se o případy přeshraničních plnění nebo zdanitelných plnění spadajících pod režim přenesení daňové povinnosti dle § 92a. Prokázání nároku jiným způsobem znamená, že se dá využít objednávky, smlouvy nebo například dodacího listu (Pitner, 2016, s. 245–247). Toto zjemnění povinností vychází opět z judikatury SDEU. Konkrétně v případě C-90/02 Bockemühl bylo rozhodnuto, že pokud má plátce povinnost z přijatých služeb přiznat daň, potom má nárok na odpočet daně i bez daňového dokladu. Tento případ lze zobecnit i na další plnění nejenom na přijaté služby. Důvodem k takovému rozhodnutí je potenciální riziko pro plátce DPH, který by přiznal daň, čímž by splnil svou povinnost plynoucí ze systému reverse charge, ale na druhou stranu by si nemohl z důvodu neobdrženého daňového dokladu nárokovat odpočet daně (Ledvinková, 2016, s. 629–630).

Dále § 73 odst. 3 stanovuje tříletou lhůtu, po kterou lze nárok na odpočet daně uplatnit. Tříletý test začíná běžet prvním dnem následujícího měsíce po měsíci, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, respektive vznikl oficiální nárok na odpočet daně. Lhůta začne běžet tímto dnem i tehdy, když faktický nárok vznikne spolu se získáním daňového dokladu až v následujících měsících. Pro správnou interpretaci lze uvést příklad: dne 25. září tuzemský plátce DPH dodal zboží jinému plátcí. Za přijaté plnění obdržel plátce daňový doklad dne 2. listopadu. I přesto, že faktický nárok na uplatnění si odpočtu daně vzniká až v měsíci listopadu, tříletá lhůta započala běžet už v měsíci říjnu. V případě, že datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo 25. září 2016, potom lhůta pro nárokování si odpočtu daně běží od 1. října 2016 do 31. října 2019 (Pitner, 2016, s. 246–247). Z uvedeného systému tříleté lhůty existují dvě výjimky. První se týká případů v režimu přenesení daňové povinnosti v praxi nejčastěji při pořízení zboží, přijetí služby anebo dovozu zboží. Výchoziskem pro tuto výjimku se stalo rozhodnutí SDEU v případě C-95/07

a C-96/07 Ecotrade. Druhá pro tuto práci podstatnější výjimka se týká dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Pokud by původně měl plátce v úmyslu používat majetek pouze pro účely osvobozených plnění bez nároku na odpočet, neuplatňoval by si u vstupů využívaných k tvorbě majetku nároky na odpočet. Tento záměr se ale může v průběhu dlouholetého budování majetku změnit a je vhodné, aby si plátce mohl zpětně odpočty nárokovat bez ohledu na uplynulou tříletou lhůtu (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 634).

Z § 73 je vhodné zmínit ještě i odst. 6, který řeší problematiku nesprávně uvedené částky daně na daňovém dokladu. V případě, že je částka daně na daňovém dokladu nižší než zákonem stanovená, má plátce právo nárokovat si odpočet daně maximálně ve výši daně vypočtené na dokladu. V opačné situaci je plátce oprávněn nárokovat si odpočet daně maximálně ve výši dle zákona (Fitříková a Musilová, 2013, s. 226).

3.10 Problematika poměrného a krátícího koeficientu

V taxativně jmenovaných případech nemá plátce nárok na uplatnění si odpočtu daně v plné výši. Zákon o DPH rozlišuje dva základní odlišné případy, ve kterých má plátce daně nárok na odpočet v částečné výši. Dle § 75 se vypočítává odpočet daně v poměrné výši a dle § 76 v krácené výši (Ledvinková, 2016, s. 557–558).

3.10.1 Odpočet daně v poměrné výši dle § 75

Tato část zákona se věnuje uplatňovanému nároku na odpočet daně v poměrné výši. Důvodem, který nedovoluje plátcům DPH uplatňovat nárok na odpočet daně v plné výši je, že přijaté plnění nebude z celé části použito pro ekonomickou činnost plátce. Například nakoupený osobní automobil bude podnikatel využívat nejen pro ekonomickou činnost, ale i pro své soukromé účely nebo soukromé účely zaměstnanců (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 647).

Poměrný odpočet mají povinnost uplatňovat i další plátcové, kterými jsou například veřejnoprávní subjekty, a to v okamžiku, ve kterém využijí přijaté plnění i pro účely výkonu veřejné správy nebo neziskové subjekty pro výkon své bezúplatné činnosti. Například obec využije pořízené plnění pro vybudování veřejného osvětlení. V rámci výkonu veřejné správy nejsou obce považovány za osoby povinné k dani a nejedná se tedy o ekonomickou činnost, která by podléhala DPH. Avšak pro účely DPH mají subjekty dle § 100 odst. 3 zákona o DPH povinnost vést evidenci těchto plnění (Uhlířová, 2008).

V takových situacích zákon považuje plátce za konečného spotřebitele a neumožňuje uplatňovat plný nárok na odpočet daně (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 647).

Dle § 75 odst. 2 zákona o DPH je možné si zvolit, že plátce u přijatých plnění uplatní plný nárok na odpočet i přesto, že ho bude používat i pro neekonomickou činnost. V těchto případech bude pak jakékoliv použití přijatého zdanitelného plnění pro jiné účely považováno za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby dle § 14 odst. 3 písm. a). Uvedený mechanismus naplňuje podstatu

poměrného uplatnění odpočtu daně z odstavce prvního (Pitner, 2016, s. 251). Tímto způsobem bylo možné postupovat u všech přijatých plnění. Od 1. 4. 2011 na základě významné novely týkající se DPH byl tento přístup znemožněn v případě dlouhodobého majetku (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 497).

Pro stanovení výše poměrného odpočtu daně, který si smí plátce nárokovat, je zapotřebí určit výši poměrného koeficientu. Výše odpočtu daně je pak dána součinem poměrného koeficientu a daně na vstupu. Odst. 3 v § 75 říká, že poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl, který se zaokrouhlí na celé procento nahoru (Pitner, 2016, s. 251). Samotný výpočet poměrného koeficientu však zákon neuvádí. Stejně tak není jeho výpočet vymezen ani ve Směrnici o DPH a úprava je ponechána jednotlivým členským státům. Obecně pro stanovení výše poměrného koeficientu existují plátci známá kritéria, kterých lze využít. Příkladem je kniha jízd, evidence časového využití nebo podlahová plocha. Evidence jízd pro rozklíčování soukromých cest a cest v rámci ekonomické činnosti je typicky využívaná u podnikatelů. V těchto případech lze poměrný koeficient poměrně snadno vypočítat a kniha jízd slouží jako dostatečně průkazná důkazní evidence pro finanční úřad nebo auditory. Podlahová plocha nebo počet hodin lze využít v případě budov a jejich odlišného užití. Rozklíčování režijních nákladů u veřejnoprávní nebo neziskové organizace může být mnohem náročnější. Ministerstvo financí nabídlo jako možný klíč poměr příjmů z ekonomické činnosti vůči celkovým příjmům (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 648–650).

Z uvedených informací vyplývá, že neexistuje jeden konkrétní klíč, podle kterého by šlo poměrný koeficient vypočítat. Je na plátci najít vhodný klíč, který bude schopen doložit a obhájit. Poměrný koeficient se neuvádí ani do daňového přiznání. Dále je potřeba zmínit, že plátce může mít více poměrných koeficientů pro každé plnění samostatně, protože se jejich způsob a účely využití mohou lišit (Pitner, 2016, s. 252).

Z pohledu plátce může být při pořízení určitého plnění obtížné nejenom stanovení vhodného klíče pro výpočet poměrného koeficientu, ale také získání samotných údajů. Jestliže podnikatel pořizuje poprvé osobní automobil, znamená to, že doposud žádné knihy jízd nevedl a nemá k dispozici objektivní podklad, na základě kterého by šlo koeficient vypočítat. V těchto situacích lze využít odst. 4 v § 75. Ten umožňuje stanovit výši koeficientu kvalifikovaným odhadem. V posledním zdaňovacím období kalendářního roku, ve kterém došlo k pořízení plnění, je plátce povinen podle skutečného užívání koeficient spočítat znovu a porovnat s dřívějším kvalifikovaným odhadem. V případě, že se liší o více jak 10 procentních bodů, dojde k opravě uplatněného odpočtu. Jestliže je nyní nárokováná částka nižší než původně, je plátce povinen tuto opravu provést. Pokud by byla naopak vyšší, je plátce oprávněn (Ledvinková, 2016, s. 559–560). V souvislosti s touto opravou se objevuje problém v okamžiku, ve kterém je plnění pořízeno na konci kalendářního roku a nárok na odpočet vznikne až v lednu nového kalendářního roku v návaznosti na obdržení daňový doklad. V těchto případech se předpokládá využití koeficientu z toho roku, ve kterém bylo plnění přijato (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 652–653).

Pro úplnost je vhodné zmínit, že takto uvedený poměrný koeficient existoval už i před zásadní novelou z 1. 4. 2011. Pouze se však nenazýval poměrným koeficientem, ale jednalo se o tzv. krácení odpočtu v poměrné výši. Zároveň takto upravený odpočet už v následujících kalendářních letech nepodléhal úpravě odpočtu daně podle § 78 (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 500).

3.10.2 Krácený odpočet daně dle § 76

Dalším specifickým případem, ve kterém zákon neumožňuje uplatnění si nároku na odpočet v plné výši, jsou přijatá plnění použita pro ekonomickou činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně (Pitner, 2016, s. 254–255). Konkrétní činnosti jsou vyjmenovány v § 51 zákona o DPH a už byly zmíněny v podkapitole 3.4 Osvobození od daně z přidané hodnoty. Tyto případy jsou řešeny prostřednictvím krátícího koeficientu dle § 76 zákona o DPH. Pro zjištění výše nárokovaného odpočtu se opět využije součinu koeficientu a daně u přijatého plnění. V praxi dochází k situacím, ve kterých je plátce povinen aplikovat jak poměrný, tak krátící koeficient. Příkladem může být obec, která vlastní budovu. V jedné části se nachází obecní úřad pro výkon veřejné správy a ve druhé části jsou byty pro bydlení k pronájmu fyzickým osobám a kanceláře. Tento ukázkový příklad zakládá povinnost u přijatých plnění souvisejících s celým objektem budovy aplikovat nejprve poměrný koeficient, protože budova je využita nejen pro ekonomické činnosti. A poté, protože část budovy je pronajímána jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně, musí plátce aplikovat i krátící koeficient (Franěk, 2014). Podle zákona se nejprve stanoví částka daně, kterou si lze nárokovat v poměrné výši. Tato daň pak slouží jako vstupní údaj do daňového přiznání a násobí se krátícím koeficientem (Ledvinková, 2016, s. 562).

Na rozdíl od poměrného koeficientu je u krátícího koeficientu v § 76 odst. 3 zákona o DPH přesně vymezen způsob jeho výpočtu a každý plátce má za každý kalendářní rok vždy jen jeden koeficient. Krátící koeficient je dán poměrem, ve kterém je čítec tvořen ze sumy základů daně anebo hodnot plnění poskytnutých plátcem s nárokem na odpočet daně. Jmenovatel je tvořen sumou čitatele a plnění poskytnutých plátcem, která jsou osvobozená bez nároku na odpočet daně. Výpočet lze znázornit následujícím vzorcem:

$$KK = \frac{PsNO}{PsNO + PbezNO} \quad (1)$$

KK = krátící koeficient,

PsNO = suma plnění s nárokem na odpočet daně,

PbezNO = suma plnění bez nároku na odpočet daně.

Spočítaný koeficient se zaokrouhluje na celá procenta nahoru a uvádí se na řádcích 52 a 53 daňového přiznání. Pokud hodnota vyjde rovna nebo větší jak 95 %, potom je koeficient automaticky roven 100 % a plátce DPH má tak nárok na plný odpočet daně. Dle § 76 odst. 4 existují taxativně jmenovaná plnění, která se do výpočtu nezahrnují, protože by mohla zkreslit výši vypočítaného koeficientu. Podle důvodové zprávy ke Směrnici o DPH tato plnění neodrážejí podnikatelskou činnost plátce DPH

(Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 659). Jedná se o prodej dlouhodobého hmotného majetku, pokud byl využíván pro ekonomickou činnost plátce. Dále to jsou příjmy z finančních služeb, dodání nebo nájmu nemovitých věcí, pokud jsou doplňkovou činností plátce. Za doplňkovou činnost ji lze považovat tehdy, když pro ni není vyloženě vyčleněn personál nebo například přijatá úplata tvoří minimální podíl na obratu plátce. Tato plnění se vykazují na řádku č. 51 v daňovém přiznání (Pitner, 2016, s. 254–256). Do výpočtu se také nezahrnují případy, ve kterých musí plátce daně dle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH zdanit dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Jedná se o tzv. fiktivní převod majetku a pro zachování zásady neutrality, se do výpočtu koeficientu nezahrnuje (Ledvinková, 2016, s. 564).

Uvedený způsob výpočtu krátkého koeficientu se aplikuje na konci kalendářního roku. V terminologii zákona je označován také jako vypořádací koeficient. Podstatné je, že pokud chce plátce spočítat výši nároku na odpočet daně během kalendářního roku za jednotlivá zdaňovací období, potom využívá tzv. zálohového koeficientu, což je vypořádací koeficient z minulého kalendářního roku. Pokud se jedná o nově registrovaného plátce, který nemá údaje za předchozí kalendářní rok, dovozuje zákon dle § 76 odst. 6 použít kvalifikovaný odhad (Pitner, 2016, s. 256–257).

Dle § 76 odst. 7 se po skončení kalendářního roku provede proces označovaný jako vypořádání odpočtu daně. K tomuto vypořádání dochází v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období vypořádávaného roku. Podle vzorce pro výpočet krátkého koeficientu se vypočítá skutečný koeficient a aplikuje se na sumu daně, která v průběhu kalendářního roku podléhala krácení. Tento výsledek se porovná se sumou skutečně nárokované částky daně během jednotlivých zdaňovacích období. Pokud rozdíl těchto hodnot bude kladný, znamená to, že plátce DPH si během kalendářního roku nárokoval na odpočet daně méně, než ve skutečnosti připouští zákon o DPH. Nyní plátce získává právo nárokovat si i zjištěný rozdíl. Tento nárok vyjádří uvedením kladné částky do pravého sloupce řádku 53 daňového přiznání. V opačném případě si musí o rozdílnou částku zvýšit svou daňovou povinnost anebo snížit nadměrný odpočet daně. Tak učiní uvedením částky do stejného řádku, ale se znaménkem mínus. V levém sloupci řádku 53 se uvede vypořádací koeficient (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 664–665).

Pokud by došlo ke zrušení registrace během kalendářního roku, potom se za vypořádávané období považuje období od 1. ledna do dne zrušení registrace. Dále dle § 76 odst. 9 je nutné provést přepočtení vypořádacího koeficientu ve chvíli, kdy došlo ke změně uskutečněných plnění už vypořádaného období. Příkladem může být podání dodatečného daňového přiznání v roce 2016 za měsíc listopad roku 2015. Například byla přiznána ještě další plnění, která jsou osvobozená bez nároku na odpočet daně. V tomto okamžiku to znamená, že plátce DPH musí přepočítat i vypořádací koeficient a upravit nárokovaný odpočet za rok 2015. Zálohový koeficient pro rok 2016 zůstává původně spočítaný vypořádací koeficient pro rok 2015 (Pitner, 2016, s. 258).

V neposlední řadě se vypořádacím koeficientům věnuje i odst. 10 v § 76. Zde se řeší problematika situací, ve kterých si plátce DPH uplatnil nárok na odpočet daně

z poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého majetku, který pořídil později v jiném kalendářním roce. Tato úprava v zákoně má za úkol zabránit vzniku rozdílů při krácení uplatňovaného odpočtu daně různými krátkými koeficienty. Odpočty nárokováné ze záloh tak musí být přepočítány podle vypořádacího koeficientu kalendářního roku, ve kterém byl dlouhodobý majetek pořízen. Stejný způsob se aplikuje i na plnění, která vstupují do pořizovací ceny majetku (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 666–667).

3.11 Úprava odpočtu daně dle § 78 až § 78d

Úprava odpočtu daně dle § 78 zákona o DPH je aplikována na dlouhodobý majetek. Z předchozích kapitol vyplývá, že stanovení správné výše nároku na odpočet daně může být komplikované. Jestliže je plátce schopen jednoznačně určit, ke kterému poskytovanému plnění je přijaté plnění využito, potom bude vědět, jestli má nárok na odpočet v plné výši, částečné výši nebo mu nárok na odpočet daně nevzniká. Existují však i taková přijatá plnění, která jsou zároveň využívána pro vícero zdanitelných činností plátce a je obtížnější velikost nárokovaného odpočtu určit. Mezi taková plnění, která obvykle bývají společná, patří například spotřeba energií, vody, ostraha objektu, placený nájem za budovu nebo úklidové práce. Úprava odpočtu daně se věnuje situacím, ve kterých se mění podmínky v průběhu živnosti dlouhodobého majetku a ty vedou ke změně původně nárokovaného odpočtu daně (Fitříková a Musilová, 2013, s. 258).

3.11.1 Úprava odpočtu daně u dlouhodobého majetku

Dle § 78 zákona o DPH podléhá původně uplatněný odpočet daně úpravě, jestliže dojde v následujících kalendářních rocích po roce, ve kterém byl uplatněn původní odpočet, ke změně rozsahu použití. V situacích, ve kterých se nárok na odpočet snižuje, má plátce povinnost úpravu provést. Pokud se nárok na odpočet zvyšuje, má plátce oprávnění k provedení úpravy (Ledvinková, 2016, s. 571–573). Podle SDEU a rozsudku C-63/04 *Centralan Property* je tento mechanismus u investičního majetku stěžejní pro zachování zásady neutrality v systému DPH a dochází ke zvyšování v přesnosti uplatňování odpočtů (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 673).

Změnou rozsahu je myšlena změna v používání majetku v rámci ekonomických i neekonomických činností a také pro činnosti zdanitelné i osvobozené bez nároku na odpočet daně (Ledvinková, 2016, s. 571–573). Konkrétně je změna rozsahu vymezena v § 78 v odst. 4:

- původně byl nárokován odpočet daně v plné výši, následně je majetek použit pro účely, pro které má částečný nárok nebo nárok nevzniká,
- původně byl uplatněn nárok v částečné výši a následně se použije pro účely, pro které má nárok v plné výši, nebo nárok na odpočet daně nevzniká,
- původně neměl nárok na odpočet daně a následně má nárok na částečný nebo plný odpočet daně,
- původní odpočet daně byl uplatněn v částečné výši a vznikne rozdíl mezi poměrnými nebo vypořádacími koeficienty.

Veškeré změny v účelu užívání jsou sledovány za každý kalendářní rok samostatně a jsou posuzovány vůči skutečnostem z roku, ve kterém byl uplatněn původní odpočet daně nebo z roku pořízení, pokud plátce nárok na odpočet daně neměl (Ledvinová, 2016, s. 572). V § 78 odst. 3 je přesně vymezena lhůta pro úpravu odpočtu daně. Jedná se o pětiletou lhůtu, která začíná běžet kalendářním rokem, ve kterém byl majetek pořízen. U staveb, jednotek, u jejich TZ a u pozemků je lhůta od 1. 1. 2012 desetiletá. TZ je pro účely úpravy odpočtu daně považováno za samostatný dlouhodobý majetek. K provedení úpravy odpočtu daně dochází vždy za poslední zdaňovací období daného kalendářního roku, pokud nastaly skutečnosti pro povinnost provést úpravu odpočtu daně (Děrgel, 2013). Částka se znázorní na řádku č. 60 daňového přiznání. Pokud se jedná o snížení nároku na odpočet, uvede se částka s minusovým znaménkem. V případě zvýšení nároku na odpočet bude částka kladná (Kučera, 2017).

Problematickou oblastí úpravy odpočtu daně je neshoda v okamžicích, ve kterém začíná běžet časová lhůta pro úpravu odpočtu daně, a ve kterém je povinnost poprvé provést tuto úpravu. Jak už bylo zmíněno, časový test začíná běžet v roce, ve kterém byl majetek pořízen. Například pokud byl majetek pořízen v prosinci roku 2016, potom lhůta začíná běžet v roce 2016 a končí v posledním zdaňovacím období roku 2020 v případě pětileté lhůty. Ovšem povinnost úpravy odpočtu daně začíná běžet až v následujícím roce po roce, kdy byl uplatněn odpočet. V návaznosti na zmíněný příklad lze uvažovat, že daňový doklad obdržel plátce až v lednu roku 2017. V této situaci se plátce DPH vyhne úpravě odpočtu v roce pořízení, protože časová lhůta běží už od roku 2016, ale k první korekci odpočtu daně dojde až za poslední zdaňovací období roku 2018 (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 674–676).

V § 78a je přesně popsán způsob výpočtu částky o kterou se má odpočet daně v daném kalendářním roce upravit. Výpočet lze vyjádřit následující rovnicí:

$$\text{ÚO} = \frac{\text{daň na vstupu} \times (\text{NU} - \text{PU})}{5 \text{ (10)}} \quad (2)$$

ÚO = úprava odpočtu,

NU = nový ukazatel nároku na odpočet daně (ukazatel v roce úpravy),

PU = původní ukazatel nároku na odpočet daně.

Podobně jako tomu bylo u poměrného koeficientu podle § 75 odst. 4 i v tomto případě podle § 78a odst. 3 se provede úprava odpočtu daně ve chvíli, kdy rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně je větší než 10 procentních bodů. Ukazatelem nároku na odpočet daně je myšlen poměrný nebo vypořádací koeficient při částečném nároku na odpočet. Dále to může být 0 % v případě, ve kterém plátce nemá nárok na odpočet daně nebo 100 %, při kterém má plátce nárok na odpočet daně v plné výši. V případě pořízení majetku ještě před registrací k DPH se jako původní ukazatel využije ten, který se vztahuje ke kalendářnímu roku, kdy došlo k registraci (Ledvinová, 2016, s. 573). Dále zákon umožňuje zohlednit při výpočtu částky úpravy odpočtu daně i to, že ke změně účelu došlo jen na určitou část daného kalendářního roku. Plátce se může rozhodnout, zda konkrétní část roku vyčíslí v měsících nebo

dnech. Důkazní břemeno nese plátce a podkladem sloužící jako důkazní informace mohou být například nájemní smlouvy v situaci, ve které začal/ukončil plátce pronajímat budovu fyzickým osobám (osvobozené plnění dle § 56a) (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 685).

Celý mechanismus úpravy odpočtu daně byl novelizován k 1. 4. 2011 novelou zákona o DPH č. 47/2011 Sb. Změnami jsem se zabývala ve své bakalářské práci věnované právě úpravě odpočtu daně. Za podstatné považuju:

- od 1. 4. 2011 se stává změna v rozsahu využívání majetku pro ekonomickou a neekonomickou činnost podnětem k provedení úpravy odpočtu daně,
- do 31. 3. 2011 existovala pouze pětiletá lhůta na všechny dlouhodobý majetek,
- do 31. 3. 2011 nebyly meziroční změny v rozsahu užití brány v úvahu a podstatný byl pouze stav k 31. 12.,
- do 31. 3. 2011 se při výpočtu částky úpravy odpočtu daně vycházelo z poslední použitého ukazatele nároku na odpočet a navíc byl číselník násoben počtem let zbývajících do konce časové lhůty.

Podle přechodných ustanovení se použije nenovelizovaná úprava u majetku pořízeného do 31. 3. 2011 včetně. Časová lhůta trvala vždy pouze 5 let. Z uvedeného vyplývá, že už by neměl v současném okamžiku (únor 2017) existovat pořízený dlouhodobý majetek, na který by se vztahovala úprava odpočtu daně podle zákona o DPH účinného do 31. 3. 2011.

3.11.2 Úprava odpočtu daně u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností a při prodeji dlouhodobého majetku

Dlouhodobému majetku vytvořeného vlastní činností se věnuje § 78b zákona o DPH. Obdobně budou použita ustanovení § 78 a § 78a s tím, že lhůta pro úpravu odpočtu daně začne běžet v roce, ve kterém byl majetek uveden do užívání. Toto uvedení do stavu způsobilého k užívání je považováno za zdanitelné plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), ale jen tehdy když má plátce nárok na odpočet daně v částečné výši podle § 72 odst. 6. Pokud má plátce nárok na odpočet daně v plné výši nebo nárok na odpočet daně nemá, fikce dodání se nepoužije. Pro účely fikce dodání se samotná daň stanovuje z ceny obvyklé podle § 36 odst. 6 písm. a). Zjištěná daň je pak použita pro výpočet úpravy odpočtu daně. V ostatních situacích se využije suma daní na vstupu u přijatých plnění, která vstoupila do ceny majetku (Galočík, 2016, s. 255).

Jestliže dojde k prodeji majetku ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně, je potřeba postupovat podle § 78d zákona o DPH. Ten v zásadě říká, že se částka úpravy odpočtu daně stanoví podle postupů § 78 až § 78c. K úpravě však dojde jednorázově. Získaná částka úpravy odpočtu se vynásobí počtem let zbývajících ze lhůty pro úpravu odpočtu daně. Do počtu let se započítává i rok, ve kterém k dodání majetku dochází. Tento postup se použije i tehdy, když byl majetek v roce prodeje zároveň pořízen (Pitner, 2016, s. 267). K úpravě odpočtu daně dojde v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, ve kterém k dodání majetku došlo (Ledvinková, 2016, s. 578).

3.11.3 Proces vyrovnání odpočtu daně podle § 77

Úprava odpočtu daně dle § 78 zákona o DPH je aplikována na dlouhodobý majetek. V ostatních případech obchodního majetku se provádí vyrovnání odpočtu daně podle § 77 zákona o DPH. K vyrovnávacímu procesu dochází v případech, ve kterých je pořízené plnění použito v rámci ekonomické činnosti pro jiné účely, než se původně očekávalo. Původní nárok na odpočet se tak mění. Podle § 77 odst. 2 se jinými účely rozumí situace, ve které měl původně plátce nárok na odpočet daně v plné výši, ale nakonec použije majetek pro účely, ve kterých má nárok na odpočet daně v krácené výši nebo mu nárok vůbec nevzniká. Druhým případem je situace, ve které byl na počátku uplatněn krácený nárok a následně změnou v použití vzniká nárok v plné výši nebo naopak nárok zcela zanikl. Pokud by se měl nárok na odpočet daně zvýšit, má plátce právo tento proces provést. V opačném případě má plátce povinnost. Vyrovnání se provede na řádku 45 daňového přiznání v tom zdaňovacím období, ve kterém byl majetek použit (Pitner, 2016, s. 260).

Pro proces vyrovnání běží dle zákona tříletá lhůta, která však neplatí v případě nemovitých věcí, které jsou vedené například jako zásoby, a nikoliv jako dlouhodobý majetek. Konkrétním příkladem povinnosti provést vyrovnání odpočtu daně je nakoupená střešní krytina. Plátce daně původně zamýšlel použít ji na opravu střechy své administrativní budovy, která je zcela využívána pro ekonomickou činnost. Z těchto oprávněných důvodů uplatnila firma nárok na odpočet v plné výši. Během roku však dojde k poškození střechy na budově, kterou plátce pronajímá fyzickým osobám pro bydlení a nakoupenou střešní krytinu použije pro účel její opravy. Pronájem bytů je činností osvobozenou od daně bez nároku na odpočet daně a plátce tak má povinnost provést vyrovnávací proces v tom měsíci, ve kterém byla krytina použita na opravu pronajímané budovy (Ledvinková, 2016, s. 567–570).

3.12 Daňové doklady a kontrolní hlášení

Daňový doklad je jednou ze základních podmínek ve většině případů nárokování si odpočtu daně na vstupu. Základní definice daňového dokladu je obsažena v § 26 zákona o DPH. Aby byl doklad daňovým dokladem, musí splňovat podmínky stanovené zákonem o DPH. Daňový doklad může mít listinnou i elektronickou podobu. S elektronickou podobou dokladu musí souhlasit jeho příjemce. Náležitosti daňového dokladu jsou vymezeny v § 29 zákona o DPH. Patří mezi ně zejména: označení osoby a její daňové identifikační číslo (dále jen DIČ), která plnění uskutečňuje, označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje včetně jejího DIČ, pokud jí bylo přiděleno, číslo dokladu, předmět plnění, datum vystavení dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty, základ daně, sazba daně a další. Zákon dále v § 28 taxativně jmenuje situace, ve kterých je plátce povinen daňový doklad vystavit. Patří sem například situace při dodání zboží nebo poskytnutí služby, při použití majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, při uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého užívání, při přijetí úplaty a další. Daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň (Kadlec, 2014).

V praxi se lze setkat s různými specifickými druhy daňových dokladů. Mezi ně lze zařadit například zjednodušený daňový doklad, splátkový kalendář nebo platební kalendář. Vystavení *zjednodušeného daňového dokladu* je limitováno částkou 10 000 Kč včetně DPH. Úplata může proběhnout hotovostně, ale i bezhotovostně. Tento typ dokladu musí být vystaven ihned při uskutečnění zdanitelného plnění nebo při přijetí úplaty, pokud proběhla dříve než uskutečnění plnění (Fitříková a Musilová, 2013, s. 291–292). Zjednodušený daňový doklad nemusí obsahovat označení osoby nebo její DIČ, pro kterou se plnění uskutečňuje, základ daně nebo její výši (Kadlec, 2014).

Dalším specifickým typem daňového dokladu je *splátkový kalendář*. Splátkový kalendář je daňovým dokladem za podmínky, že splňuje náležitosti běžného daňového dokladu. Dále musí tvořit součást nájemní smlouvy nebo na něj musí být ve smlouvě přímo odkázáno. Nájemy jsou v praxi nejčastějším případem, ve kterém je splátkový kalendář používán jako daňový doklad. Kalendář musí obsahovat i rozpis jednotlivých dílčích plnění. Typické pro splátkový kalendář je to, že bývá vystaven před datem uskutečnění zdanitelného plnění. Nárok na odpočet vzniká plátcí v rámci jednotlivých splátek, a to i tehdy, když nedojde k úhradě. V případech, ve kterých dochází k pronájmu s následnou koupí najaté věci, nelze využít splátkového kalendáře jako daňového dokladu. Slouží pouze jako rozpis předepsaných splátek (Ledvinková, 2016, s. 374).

Posledním zmiňovaným specifickým dokladem je *platební kalendář*. Ten je považován za daňový doklad, pokud opět obsahuje povinné náležitosti běžného daňového dokladu. V praxi je používán pro rozpis plateb na předem stanovené období. Na dokladu nemusí být uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění, ale platby musí být realizovány před tímto dnem. Platební kalendář bude daňovým dokladem v těch případech, ve kterých má plátcce důkazní informace potvrzující provedení platby. Teprve v tomto okamžiku vzniká povinnost plátcce poskytující plnění přiznat daň a příjemci plnění vzniká nárok na odpočet daně (Kadlec, 2014). Stejně jako tomu je u splátkového kalendáře, ani platební kalendář nelze využít v případech nájmu s následným odkupem najaté věci dle § 13 odst. 3 písm. d) (Ledvinková, 2016, s. 374).

V boji proti daňovým únikům stát zavádí řadu mechanismů. Jedním z nich je od 1. 1. 2016 i institut *kontrolního hlášení* (dále jen KH). V zákoně o DPH je vymezen v § 101c až § 101i. KH je daňovým tvrzením, ale nenahrazuje samotné daňové přiznání ani souhrnné hlášení (Ledvinková, 2016, s. 80–82).

Podle § 100 zákona o DPH jsou plátcce povinni vést evidenci údajů, které souvisí s daňovými povinnostmi plátcce a na jejich základě se pak sestavuje daňové přiznání. A právě z této evidence vychází i KH. Je povinností podávat jej pouze elektronicky a právnické osoby tak musí učinit za každý kalendářní měsíc do 25 dnů od skončení kalendářního měsíce bez ohledu na jejich zdaňovací období. Oproti tomu fyzické osoby podávají KH podle jejich zdaňovacího období, a to buď měsíčně, nebo čtvrtletně do 25 dnů od skončení zdaňovacího období. Ať jde o právnickou nebo fyzickou osobu, vždy se musí jednat o plátcce DPH (Sobotková, 2015). Povinnost podat KH vzniká v okamžiku, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění

v tuzemsku. V propojení s daňovým přiznáním jsou tato plnění zobrazena na řádku 1, 2 nebo 25. Plnění vykazovaná na řádcích 40 nebo 41 značí přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, které také zakládá povinnost podat KH. Mezi další taková plnění patří přijetí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a, pořízení zboží z jiného členského státu nebo přijetí služby nebo dalšího plnění od osoby neusazené v tuzemsku (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 344–345). Naopak povinnost podat KH nemají ti, kteří nejsou plátcí DPH, dále identifikované osoby, plátcí, kteří neuskutečnili ani nepřijali žádné zdanitelné plnění anebo plátce, který uskutečňuje pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně podle § 51 zákona o DPH (Sobotková, 2015).

Struktura KH není taxativně vymezena v zákoně. V § 101d je řečeno, že je potřeba uvést předepsané údaje. Samotný obsah a konkrétní položky jsou však vymezeny prostřednictvím formuláře. Tato podoba KH umožňuje rychlejší reakci správce daně na potřeby změn v dílčích položkách ve srovnání se situací, ve které by bylo pro provedení změny potřeba pozměnit zákon (Ledvinková, 2016, s. 84). Formulář pro KH je rozdělen do tří oddílů:

- oddíl A = uskutečněná zdanitelná plnění, přijatá zdanitelná plnění od osoby neusazené v tuzemsku,
- oddíl B = přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku (je uplatňován nárok na odpočet daně),
- oddíl C = účelem je orientační kontrola (Ledvinková, 2016, s. 99).

V případě, že některé údaje zapomněl plátce uvést v už podaném KH, má dvě možnosti, jak KH upravit. Jestliže ještě neuběhla lhůta pro podání KH, může už podané hlášení nahradit opravným kontrolním hlášením nejpozději do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce nebo zdaňovacího období. V tomto okamžiku se k původně podanému KH nebude přihlížet a bude zcela nahrazeno nově podaným hlášením. Pokud by však lhůta pro podání KH už vypršela, plátce má povinnost do pěti pracovních dnů ode dne, ve kterém zjistil neúplnost nebo nesprávnost uvedených údajů, podat následné kontrolní hlášení. Ve stejném okamžiku bude muset plátce podat také dodatečné daňové přiznání. Následné KH musí obsahovat všechny údaje včetně původních informací a nových úprav (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 348–349). Také v situaci, ve které je plátce vyzván správcem daně k opravě podaného KH, běží lhůta pro opravu v délce trvání pěti pracovních dnů ode dne vyzvání (Sobotková, 2015).

V § 101h zákona o DPH jsou jmenovány výše pokut, které hrozí plátcí DPH mající povinnost podat KH, a který přitom porušil své povinnosti. Dle písm. a) bude vyměřena pokuta 1 000 Kč, pokud plátce podá KH po skončení lhůty pro podání KH, aniž by byl k tomuto úkonu vyzván správcem daně. Dle písm. b) bude uložena pokuta ve výši 10 000 Kč, pokud plátce nepodal KH a bude k tomu vyzván správcem daně. V okamžiku, kdy jej plátce ani po výzvě nepodá, bude vyměřena pokuta ve výši 30 000 Kč dle písm. c). Správce daně stanoví náhradní lhůtu pro nápravu, pokud však plátce ani tuto lhůtu nedodrží, bude mu vyměřena pokuta ve výši 50 000 Kč dle písm. d). Pokud bude naplněna skutková podstata písmen a) až d), nemusí správce

podávat jakékoliv vysvětlení o uložení sankce. Jestliže budou existovat pochybnosti i poté, co plátce podal následné KH v reakci na výzvu od správce daně, má správce daně právo uložit pokutu až do výše 50 000 Kč. V těchto případech má správce možnost zohlednit okolnosti konkrétního případu a sankci tak stanovit v adekvátní výši. Poslední pokutou, kterou může správce daně ve spojení s KH udělit, je pokuta až do výše 500 000 Kč. Ta slouží pro případy s opakovaným porušováním povinnosti. Například plátce opakovaně nepodává KH nebo úmyslně neuvádí většinu svých plnění (Ledvinková, 2016, s. 90–94). Pro zmírnění absolutních sankcí, které plátcům hrozí, došlo během roku 2016 k zavedení institutu prominutí pokuty prostřednictvím § 101k. Správce daně tak může reagovat na případy, ve kterých došlo ke zpoždění podání nebo nepodání KH s ospravedlnitelným důvodem. Zároveň dle § 101j nemusí plátce hradit pokutu ve výši 1 000 Kč vzniklou na základě porušení povinnosti z § 101h odst. 1 písm. a), pokud nedošlo za celý kalendářní rok k žádnému jinému prodlení s podáním KH (Sobotková, 2016).

V souvislosti s KH je vhodné se pozastavit u specifických daňových dokladů, kterými jsou už zmiňované platební a splátkové kalendáře. V situaci vystavení těchto dokladů plátcem bude potřeba zaznamenat poskytnuté plnění do oddílu A KH. Oddíl se skládá z částí A.1. až A.5. V části A.4. jsou uskutečněná zdanitelná plnění s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně. Každé takové plnění je vykázáno na samostatném řádku a musí zde být uvedeno DIČ odběratele, evidenční číslo dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a daň. V části A.5. jsou souhrnně na jednom řádku vykazována ta uskutečněná plnění, která samostatně nepřesahují limit 10 000 Kč včetně daně nebo jde o plnění poskytnutá fyzické osobě nepovinné k dani (v tomto případě bez ohledu na limit). U splátkového i platebního kalendáře platí, že pokud suma všech dílčích hodnot plnění překročí stanovený limit, potom musí být každé dílčí plnění vykázáno na samostatném řádku v části A.4., a to i tehdy, když dílčí plnění limit nepřesahují (Ledvinková, 2016, s. 114).

Zvláštěností KH je i to, že pokud se na dokladu nachází plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet a zdaňované plnění, potom se musí zdaňované plnění do KH zaznamenat a osvobozené nikoliv. Zároveň se však pro stanovení překročení limitu 10 000 Kč bere v úvahu celá částka uvedená na dokladu, a nikoliv pouze ta za zdanitelné plnění (Ledvinková, 2016, s. 114).

4 Vlastní práce

V této části diplomové práce se budu věnovat praktickému zobrazení režimu osvobození od DPH u dodání a nájmu nemovitých věcí v komparaci s uplatněním DPH u těchto plnění. Dále navážu na problematiku nároku na odpočet daně v souvislosti s poměrnými koeficienty a koeficientem krátkým a úpravu odpočtu daně. Nakonec provedu analýzu judikátů ESD a českých soudů, abych získala ucelený pohled na zmiňovanou problematiku a navrhnou doporučení pro osoby povinné k dani v oblasti nájmu a dodání nemovitých věcí.

Pro zpracování praktické části práce využiju skutečných dat poskytnutých obcí nacházející se na území České republiky (dále jen ČR). Tato obec si nepřeje být konkrétně zmíněna, proto budu dále v textu používat označení Obec. V případě potřeby budou data Obce použita i pro nastínění modelových situací, které mi pomůžou přiblížit čtenáři složitější problematiku týkající se dodání a nájmu nemovitých věcí a úpravy odpočtu daně. Než přejdu ke konkrétním příkladům uvedu v následujících odstavcích přibližnou charakteristiku Obce.

4.1 Charakteristika Obce

Zmiňovaná Obec je městem, které má rozlohu zhruba 40 km² a k 31. 12. 2015 mělo zhruba 2 850 obyvatel. V současnosti je vedena 15 členy zastupitelstva a 5 radními. Pravidelných komunálních voleb se v posledním desetiletí účastnilo vždy zhruba 50 % občanů a poslední volby do zastupitelstva proběhly v roce 2014.

Obec je zřizovatelem 4 příspěvkových organizací. Jedná se o Mateřskou školu, Základní školu, Dům pro seniory a pečovatelskou službu a Technické služby města. Podle svých zřizovacích listin byly vytvořeny pro různé účely. Mateřská škola se stará o děti v předškolním věku a snaží se o rozvoj jejich osobnosti. Základní škola poskytuje základní vzdělání a snaží se žáky připravit na další studium. Součástí je také školní jídelna a družina. Dům pro seniory zajišťuje komplexní služby v oblasti sociální péče. Služby jsou poskytovány seniorům a zdravotně postiženým občanům. V rámci těchto služeb je zajišťován i rozvoz obědů klientům, popřípadě i doprava pečovatelek ke klientům pečovatelské služby. Technické služby zajišťují úklid a správu veřejného prostranství včetně dětských hřišť, místních komunikací, chodníků a dalších míst. Také provozují sběrný dvůr a kompostárnu. V Obci se nachází i koupaliště, které je pronajímáno a jeho každoroční provoz zajišťuje nájemce.

Vzhledem k překročení obratu definovaném v § 4a zákona o DPH, ke kterému došlo v průběhu roku 2009, se obec stala k 1. 7. 2009 čtvrtletím plátcem DPH. Registrace trvá i nadále. S registrací k DPH vznikla Obci řada nových povinností, ale i práv. Na poskytovaná plnění v rámci její ekonomické činnosti byla povinna začít aplikovat DPH a každé čtvrtletí měla povinnost podávat daňové přiznání k DPH. Na druhou stranu ji začal vznikat v zákonem stanovených případech nárok na odpočet daně.

Činnost Obce za kalendářní rok 2016 přinesla celkové výnosy ve výši 46,3 mil. Kč a celkové náklady ve výši 31,8 mil. Kč. Výnosy jsou ze 78 % tvořeny daňovými výnosy a hlavní podíl tvoří příděl z vybrané DPH. Zbylých 22 % výnosů je tvořeno výnosy nedaňovými, kapitálovými a finančními transfery. Samotná ekonomická činnost přináší Obci zhruba 3,1 mil. Kč a činnost veřejné správy zhruba 42,4 mil. Kč. Pokud se blíže podívám na činnosti v podobě nájmu a dodání nemovitých věcí, lze říci, že výnosy z nájmu tvoří pravidelně každý kalendářní rok zhruba 2 mil. Kč, což je v roce 2015 i 2016 přes 50 % výnosů z ekonomické činnosti Obce. V případech dodání nemovitých věcí se jedná o nahodilé výnosy a každý rok jsou odlišné, ale svou hodnotou tvoří také značný podíl. Pohybují se řádově od 100 tis. Kč až do 2,5 mil. Kč. Celkově jde tedy o významné položky v rozpočtu Obce a pro tuto diplomovou práci má smysl se nájmem a dodáním nemovitých věcí zabývat.

4.2 Uplatnění DPH nebo režimu osvobození u nájmu nemovitých věcí a následný dopad na ekonomickou situaci Obce

4.2.1 Výše krátícího koeficientu v letech 2009 a 2010 před a po úpravě

Obec se stala čtvrtletním plátcem DPH 1. července 2009. Od tohoto dne se musela začít aplikovat DPH na poskytovaná plnění v rámci její ekonomické činnosti.

Na základě registrace musela Obec správně určit příslušnou sazbu daně u poskytovaných plnění, popřípadě vyhodnotit, zda nemá v některých případech povinnost anebo možnost aplikovat režim osvobození od DPH. Mezi konkrétní plnění Obce v letech 2009 a 2010 zdaňované základní sazbou patřily zejména služby jako kopírování, krátkodobý nájem zasedací místnosti, reklama nebo uveřejnění zprávy prostřednictvím hlášení městského rozhlasu. Velkou část příjmů v rámci ekonomické činnosti získávala Obec z pronájmů bytů a nebytových prostor, které však ve většině případů začala osvobozovat od DPH. Pod sníženou sazbou daně bylo fakturováno vodné a stočné nájemníkům pronajímaných prostor.

V návaznosti na aplikaci režimu osvobození od DPH vyvstává potřeba vypočítat krátící koeficient, pokud si chce obec uplatňovat nárok na odpočet daně i u plnění, která souvisejí nejen se zdaňovanou činností, ale i s činností osvobozenou. Podle mého uvážení je nejvhodnější se zabývat nájmem nemovitých věcí v letech 2009 a 2010. Důvodem k tomuto rozhodnutí je, že se Obec od prvopočátku jejího plátcovství rozhodla osvobozovat všechny nájmy, které bylo možné osvobodit. Následně zřejmě vzhledem k nízkým krátícím koeficientům a větší administrativní zátěži se Obec rozhodla nenárokovat si odpočet daně v krácené výši. Tímto způsobem s menšími odchylkami postupuje dodnes. Krátící koeficient jí v letech 2009 a 2010 vycházel zhruba mezi 6 a 22 %. V následujících letech pak mezi 20 až 30 %.

Nyní se zaměřím na výpočet krátícího koeficientu podle Obce a poté na výpočet mnou modifikovaný.

a) Rok 2009 - podle Obce

V roce 2009 podávala Obec daňové přiznání k DPH za 3. a 4. čtvrtletí. Pro názorné zobrazení údajů budu používat zástupné tabulky daňového přiznání, které jsou v plném znění uvedené v příloze A a B. Za 3. čtvrtletí vypadala data následovně:

Tab. 2 Daňové přiznání k DPH za 3Q/2009

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	129 795		24 662	
	snížená	2	6 838		617	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně		V plné výši	Krácený odp.
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	38 275		7 273	
	snížená	41	16 972		1 528	
Odpočet daně celkem		47			8 801	
Hodnota pořízeného majetku		48				
V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	639 302			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
					120 312	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	0,09	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.	

Zdroj: Daňové záznamy Obce

Krátící koeficient byl až do novely z roku 2011 uváděn nikoliv jako procento, ale jako desetinné číslo. Jednalo se však pouze o formální úpravu. Krátící koeficient byl vypočítán následujícím způsobem:

$$KK = \frac{38\,275 + 14\,164}{38\,275 + 14\,164 + 639\,302 - 120\,312} = 0,09 \quad (3)$$

V prvním zdaňovacím období došlo ze strany Obce k omylu při výpočtu krátícího koeficientu a namísto plnění z 1. a 2. řádku byly použity údaje z řádků 40 a 41, ve kterých se nachází údaje o přijatých plnění, u kterých si plátce nárokuje odpočet daně. Tato nesprávnost však nepoškodila stát ani samotnou Obec, protože si žádný odpočet v krácené výši nenárokovala. Na druhou stranu byl Obci zkreslen pohled na výši krátícího koeficientu, a to mohlo mít následně vliv na rozhodnutí neuplatňovat si krácený nárok na odpočet daně. Správný krátící koeficient za 3. čtvrtletí roku 2009 měl být ve výši 21 % namísto 9 % podle následujícího výpočtu:

$$KK = \frac{129\,795 + 6\,838}{129\,795 + 6\,838 + 639\,302 - 120\,312} = 0,21 \quad (4)$$

Údaje ze 4. čtvrtletí:

Tab. 3 Daňové přiznání k DPH za 4Q/2009

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	24 510	4 693	
	snížená	2	3 715	335	
V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	2 825 275		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet	
				531 332	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	0,09	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.	0,06	Změna odp.

Zdroj: Daňové záznamy Obce

Zálohový koeficient je přenechán z minulého zdaňovacího období podle Obce a vypořádací koeficient, který se zároveň stane zálohovým koeficientem pro rok 2010, počítala Obec následovně. V čitateli se nachází suma řádků 1 a 2 ze 3. a 4. čtvrtletí a ve jmenovateli je hodnota z čitatele, ke které se přičte suma řádku 50 a odečte suma řádku 51 opět za obě dvě čtvrtletí roku 2009:

$$VK = \frac{154\,305 + 10\,553}{154\,305 + 10\,553 + 3\,464\,577 - 651\,644} = 0,06 \quad (5)$$

Podle využívaného přístupu k nájům nemovitých věcí by si Obec mohla uplatnit pouze 6 % z celkově možného odpočtu daně u plnění, která by souvisela jak s ekonomickou činností, tak s činností osvobozenou.

b) Rok 2009 – modifikovaný

Zásadní změnou, kterou provedu v Obcí vykazovaných datech, je zdanění nájmu nemovitých věcí jiným plátcům DPH. Obec se rozhodla všechny nájem osvobodit, i když podle zákona nemusela. Rozhodnutí pro uplatnění DPH u těchto nájmu by mělo v první řadě vliv na výši krácícího (respektive vypořádacího) koeficientu a v konečném důsledku by byla ovlivněna výše celkově uplatňovaného kráceného nároku na odpočet daně. Obec se podle jejích výsledků rozhodla krácený nárok na odpočet daně vůbec neuplatňovat a mým cílem je nyní zanalyzovat, zda by se Obci vyplatilo postupovat nově navrhaným způsobem.

Na základě nájemních smluv jsem schopná vyhodnotit, které nájem se pronajímají plátcům DPH a zároveň je plátce používá pro svou ekonomickou činnost. Konkrétní příklady nájemních smluv na nebytové prostory jsou k nalezení v příloze C. V následující tabulce je soupis položek tvořící řádek 50 daňového přiznání. Jedná se o plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, která byla Obcí osvobozena a přitom mohla být zdaněna a uvedena na řádku č. 1 daňového přiznání.

Tab. 4 Nájem nebytových prostor plátcům DPH za 3Q/2009

3Q/2009 Nájem nebytových prostor plátcům DPH		
DUZP	Částka plnění [Kč]	Popis dokladu
1.7.2009	4 408	nájem nebytových prostor
1.7.2009	4 396	nájem nebytových prostor
1.7.2009	10 294,8	nájem nebytových prostor
1.8.2009	4 408	nájem nebytových prostor
1.8.2009	4 396	nájem nebytových prostor
1.9.2009	4 408	nájem nebytových prostor
1.9.2009	4 396	nájem nebytových prostor
Suma	36 706,8	zdaněný nájem

Zdroj: Záznamní povinnost a nájemní smlouvy Obce

Krátčí koeficient po zdanění výše zmiňovaných částek nájmů činí po zaokrouhlení 27 %. Došlo tedy k navýšení krátčího koeficientu z 21 na 27 %.

V dalším čtvrtletí provedu stejnou úpravu, ale zároveň se v záznamní povinnosti a mezi nájemními smlouvami objevily ještě další položky, na které je možné aplikovat DPH. Jedná se o dva nájem pozemků s tím, že jeden z nich se vyznačuje vysokou hodnotou oproti ostatním nájmům. Ve 4. čtvrtletí bych se proto rozhodla zdanit následující nájem a smlouva na nájem pozemku je uvedena v příloze D.

Tab. 5 Nájem nebytových prostor a pozemků plátcům DPH za 4Q/2009

V. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		
DUZP	Částka plnění [Kč]	Popis dokladu
1.10.2009	4 408	nájem nebytových prostor
1.10.2009	4 396	nájem nebytových prostor
1.11.2009	167	nájem nebytových prostor
1.11.2009	4 408	nájem nebytových prostor
1.11.2009	4 396	nájem nebytových prostor
1.10.2009	10 294,8	nájem nebytových prostor
1.12.2009	4 408	nájem nebytových prostor
1.12.2009	4 396	nájem nebytových prostor
1.12.2009	274	nájem pozemků
31.12.2009	1 775 545	nájem pozemků
Suma	1 812 692,8	zdaněný nájem

Zdroj: Záznamní povinnost a nájemní smlouvy Obce

Po aplikaci zdanění na výše uvedené nájem a zároveň jejich vyčlenění z osvobozených nájmů je nyní vhodné vypočítat vypořádací koeficient za rok 2009. Tento koeficient bude skutečným krátčím koeficientem roku 2009 a zároveň se stane zálohovým koeficientem pro rok 2010.

$$VK = \frac{173\,339,8 + 1\,840\,917,8}{173\,339,8 + 1\,840\,917,8 + 482\,283,2 + 481\,250,2} = 0,676 \quad (6)$$

Vypořádací koeficient je po přepočtu 68 % oproti Obcí vypočítaných 6 %.

c) Rok 2010 – podle Obce

Po celý rok 2010 uváděla Obec v daňovém přiznání na řádku 52 6% zálohový koeficient. V průběhu roku si stejně jako v roce 2009 neuplatnila žádný nárok na odpočet daně v krácené výši a v posledním daňovém přiznání za 4. čtvrtletí roku 2010 vypočítala vypořádací koeficient ve výši 22 % po zaokrouhlení. Vybrané řádky daňového přiznání za čtvrtletí roku 2010 jsou zaznamenány v příloze E.

d) Rok 2010 – modifikovaný

Stejně jako v roce 2009 i v roce 2010 je zde řada případů pronájmů, u kterých by mohla být aplikována DPH. S využitím těchto údajů a údajů v následující tabulce jsem získala modifikovaný vypořádací koeficient pro rok 2010.

Tab. 6 Nájem nebytových prostor a pozemků plátcům DPH v roce 2010

DUZP	Částka plnění [Kč]	Popis dokladu
1Q/2010	4 408 x 3 = 13 224	nájem nebytových prostor
1Q/2010	4 396	nájem nebytových prostor
1Q/2010	2 962 x 2 = 5 924	nájem nebytových prostor
1Q/2010	3 891 + 6 880	nájem pozemků
1Q/2010	10 294,8 + 250	nájem nebytových prostor
SUMA 1Q	44 859,8	
2Q/2010	4 408 x 3 = 13 224	nájem nebytových prostor
2Q/2010	2 962 x 3 = 8 886	nájem nebytových prostor
2Q/2010	10 294,8 + 250	nájem nebytových prostor
SUMA 2Q	32 654,8	
3Q/2010	4 408 x 3 = 13 224	nájem nebytových prostor
3Q/2010	2 962 x 3 = 8 886	nájem nebytových prostor
3Q/2010	10 294,8 + 250	nájem nebytových prostor
SUMA 3Q	32 654,8	
4Q/2010	4 408 x 3 = 13 224	nájem nebytových prostor
4Q/2010	2 962 x 3 = 8 886	nájem nebytových prostor
4Q/2010	10 294,8 + 250	nájem nebytových prostor
4Q/2010	362 000 + 422 + 365	nájem pozemků
SUMA 4Q	395 441,8	
Suma	505 611,2	zdaněný nájem

Zdroj: Záznamní povinnost a nájemní smlouvy Obce

Částku 505 611,2 Kč za rok 2010 mohla Obec zdanit a tím si navýšit krátící koeficient a zároveň si možná nárokovat i určitou částku kráceného odpočtu daně. V následujícím výpočtu zjistím modifikovanou výši vypořádacího koeficientu.

$$VK = \frac{708\,968 + 505\,611,2}{1\,214\,579,2 + 598\,333,2 + 480\,572,2 + 478\,690,2 + 478\,943,2} = 0,373 \quad (7)$$

Úpravou ve zdaňovací politice Obce jsem získala vypořádací koeficient ve výši 38 % oproti Obcím používaných 22 %. Tento výsledek by (stejně jako v roce 2009) mohl ovlivnit rozhodování Obce v případech nárokování si kráceného odpočtu daně.

4.2.2 Aplikace poměrného a krátícího koeficientu u technického zhodnocení na budově obecního úřadu a u dalších plnění

V návaznosti na výraznější odlišnosti vypořádacích koeficientů po aplikované úpravě jsem provedla analýzu částky odpočtu daně, kterou si Obec mohla uplatnit, ale neuplatnila. Obecně lze říci, že ve sledovaném období nedocházelo k výraznějším opravám na konkrétně zmiňovaných nebytových prostorech. Výjimku tvoří nebytový prostor nacházející se v přízemí budovy obecního úřadu, u kterého došlo k rekonstrukci v rámci celého obecního úřadu. Mezi přijatými fakturami jsem objevila takové, které se vztahují ke všem činnostem Obce a přitom si Obec u těchto plnění odpočet daně nenárokovala. Způsobeno to může být právě tím, že krátící koeficienty se jí zdály příliš nízké a počítání možného odpočtu daně administrativně náročné.

Jak už jsem zmínila, mezi fakturami se nachází plnění, která souvisí jak s činností ekonomickou, tak i s výkonem veřejné správy. Jedná se například o telefonní služby, účetní služby, daňové poradenství a konzultace, softwarové práce nebo provedené TZ v podobě zateplení budovy obecního úřadu v průběhu roku 2010. Budova obecního úřadu slouží na jednu stranu k řízení celé Obce (k výkonu veřejné správy), protože se zde konají schůze orgánů Obce, občané zde mohou požádat o úřední ověření dokumentů nebo poskytnutí výpisu z rejstříků a je zde také zpracováváno účetnictví Obce. Na stranu druhou je ve stejných prostorech zpracováváno účetnictví související s ekonomickou činností Obce a v přízemí se nachází zmiňovaný pronajímáný nebytový prostor s měsíčním nájemným 4 408 Kč určený k provozu lékárny. Dále bývá pronajímána zasedací místnost a je umožněno zpoplatněné kopírování dokumentů.

U všech plnění, které pak souvisí s budovou obecního úřadu, má Obec povinnost uvažovat nejen krátící koeficient, ale také poměrný koeficient. Jak už jsem uvedla v kapitole 3.10.1 v roce 2009 poměrný koeficient ještě neexistoval, alespoň ne pod tímto formálním označením. Mechanismus byl používán, ale jako označení bylo užíváno krácení v poměrné výši. Pro zjednodušení a lepší přehlednost budu v následující části práce uvádět pojem poměrný koeficient.

Výpočet krátícího koeficientu je zcela jednotný pro všechny daňové subjekty, protože postup je přesně vymezen zákonem. U poměrného koeficientu však specifické vymezení v zákoně chybí. Ve spojitosti s budovou obecního úřadu se dají uvažovat dva způsoby výpočtu. První vychází z předpokladu, že pronájem nebytového prostoru v přízemí bude opravdu zdaňován. Lze tedy uvažovat, že poměrný koeficient vypočítám jako podíl podlahové plochy nebytového prostoru, která je 145 m², vůči celkové podlahové ploše obecního úřadu, která je 1 380 m². Poměrný koeficient

by tak vyšel 10,5 % po zaokrouhlení 11 %. Druhý způsob využívá poměru mezi výnosy Obce z její ekonomické činnosti a celkovými výnosy Obce.

Ze zmíněných možností jsem se rozhodla aplikovat druhý způsob a poměrný koeficient vypočítat jako poměr výnosů Obce z ekonomické činnosti a celkovými výnosy Obce. Důvodem je vyšší hodnota koeficientu v roce 2009, jak bude ukázáno v následujícím textu.

Rok 2009

Pro výpočet poměrného koeficientu v tomto roce nemůžu využít výkazu zisku a ztráty, protože Obec ještě nevedla výnosy a náklady na klasických účtech účtových tříd 5 a 6, a tudíž zpětně nedokáže výkaz zisku a ztráty sestavit. Z uvedených důvodů se budu řídit informacemi z daňového přiznání k DPH za 3. a 4. čtvrtletí, které už byly zobrazeny v tabulkách Tab. 2 a Tab. 3 a dále daňovým přiznáním k dani z příjmů Obce za rok 2009 včetně příloh k tomuto přiznání. Ze zmíněných podkladů jsem zjistila následující:

Tab. 7 Výpis z DP k DPH a z DP k dani z příjmů PO za rok 2009

Informace z DP k DPH	Suma řádků 1, 2 a 50
3. čtvrtletí 2009	775 935 Kč
4. čtvrtletí 2009	2 853 400 Kč
Σ zdaněných a osvobozených plnění	3 629 435 Kč
Informace z DP k dani z příjmů PO	
Roční úhrn čistého obratu	49 406 899 Kč

Zdroj: Daňové záznamy Obce

U uvedených informací provedu ještě jednu úpravu. Roční úhrn čistého obratu vztáhnu nikoliv ke 12 měsícům, ale pouze k 6 měsícům tak, aby údaj úhrnu příjmů byl srovnatelný s údajem o celkových zdanitelných a osvobozených příjmech Obce. Poměrný koeficient vypočítám následovně:

$$PK = \frac{3\,629\,435}{49\,406\,899/2} = 0,15 \quad (8)$$

Poměrný koeficient pro rok 2009 činí 15 %. Už v roce 2009 začala Obec s úvahami o zateplení obecního úřadu a nechala provést energetický audit objektu. Tento audit a ještě jedno plnění související s TZ budovy obecního úřadu patří mezi ty, u kterých nebyl nárokován žádný odpočet daně (viz tabulka Tab. 8).

Tab. 8 Zateplení objektu městského úřadu 2009

DUZP	Cena včetně DPH [Kč]	Cena bez DPH [Kč]	DPH [Kč]	Popis
20. 8. 2009	63 189	53 100	10 089	energetický audit
1. 9. 2009	108 000	89 996,4	18 003,6	technický dozor
SUMA	171 189	143 096,4	28 092,6	

Zdroj: Účetní záznamy Obce

Z 28 092,6 Kč si obec po aplikaci poměrného koeficientu může nárokovat odpočet daně ve výši:

$$\text{PNO} = 28\,092,6 \times 0,15 = 4\,214 \quad (9)$$

kde PNO = poměrný nárok na odpočet daně.

Nyní je potřeba použít ještě i krátcí koeficient, abych získala celkovou výši odpočtu daně, kterou si Obec smí nárokovat z těchto dvou plnění. Jedná se o částku 2 866 Kč.

V následující tabulce je výčet dalších plnění, u kterých si Obec mohla nárokovat částečný nárok na odpočet daně zkrácený poměrným a krátcím koeficientem. Částky jsou uvedené v korunách českých.

Tab. 9 Všeobecná přijatá plnění roku 2009

DUZP	Částka včetně DPH	Částka DPH	popis	Poměrný nárok na odpočet	Krátcený nárok na odpočet
1.7.2009	4 165	665	internet	100	68
9.7.2009	4 750	759	montáž na obecním úřadě	114	78
1.7.2009	2 097	335	razítko	50	34
11.7.2009	1 485	237	telefony	36	24
12.7.2009	2 144	342	telefony	51	35
11.7.2009	718	115	telefony	17	12
23.7.2009	1 214	194	softwarové práce	29	20
31.7.2009	6 300	1 006	rekonstrukce nebytových prostor	151	103
1.8.2009	4 165	665	internet	100	68
11.8.2009	499	80	telefony	12	8
11.8.2009	2 201	351	telefony	53	36
11.8.2009	1 065	170	telefony	26	18
19.8.2009	3 570	570	softwarové práce	86	58
26.8.2009	13 975	2 655	aktualizace softwaru	398	271
3.8.2009	2 473	395	tonery	59	40
28.8.2009	1 131	181	programátorské práce	27	18
31.8.2009	1 829	292	rekonstrukce nebytových prostor	44	30

1.9.2009	4 165	665	internet	100	68
7.9.2009	495	79	elektronický podpis	12	8
7.9.2009	495	79	elektronický podpis	12	8
12.9.2009	495	79	elektronický podpis	12	8
12.9.2009	495	79	elektronický podpis	12	8
11.9.2009	2 096	335	telefony	50	34
11.9.2009	1 297	207	telefony	31	21
21.9.2009	1 700	140	předplatné periodikum (účetnictví a daně)	21	14
25.9.2009	15 524	2 479	PC sestava pro účetní	372	253
30.9.2009	1 190	190	registrace na www.obecuctuje.cz	29	20
30.9.2009	9 360	1 495	telefonní služby	224	152
1.10.2009	4 165	665	internet	100	68
1.10.2009	6 508	1 039	technická podpora	156	106
1.10.2009	1 390	222	kurz účetnictví	33	22
13.10.2009	3 070	490	kancelářské potřeby	74	50
11.10.2009	2 089	334	telefony	50	34
11.10.2009	671	107	telefony	16	11
11.10.2009	1 259	201	telefony	30	20
1.10.2009	6 508	1 039	technická podpora	156	106
26.10.2009	1 604	256	programátorské práce	38	26
31.10.2009	10 710	1 710	telefonní služby	257	175
1.11.2009	4 165	665	internet	100	68
11.11.2009	867	138	telefony	21	14
11.11.2009	2 285	365	telefony	55	37
11.11.2009	745	119	telefony	18	12
30.11.2009	1 585	253	kancelářské potřeby	38	26
30.11.2009	9 906	1 582	telefonní služby	237	161
1.12.2009	4 165	665	internet	100	68
1.12.2009	632	101	technická podpora	15	10
1.12.2009	13 661	2 181	programátorské práce	327	222
11.12.2009	1 070	171	telefony	26	18
11.12.2009	1 948	311	telefony	47	32
11.12.2009	1 223	195	telefony	29	20
SUMA	169 734	27 648		4 151	2 821

Zdroj: Účetní záznamy Obce

V neposlední řadě Obec provedla opravy na objektu smuteční síně. Tento objekt Obec pronajímá neplátcí DPH pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti, kterou je provozování pohřební služby. Protože se jedná o neplátce, je nájem osvobozený od DPH a není možné jej zdanit. V tomto případě tak nevzniká nárok na odpočet daně ani v částečné výši. V roce 2009 šlo o plnění:

Tab. 10 Opravy objektu smuteční síň

DUZP	Částka včetně DPH [Kč]	Částka DPH [Kč]	Popis	Krácený odpočet [Kč]
22. 7. 2009	14 055	2 245	materiál	1 527
10. 8. 2009	9 512	1 519	barva	1 033
SUMA	23 567	3 764		2 560

Zdroj: Účetní záznamy Obce

Celkově si Obec v roce 2009 mohla nárokovat částečný odpočet daně (zateplení objektu obecního úřadu a všeobecná přijatá plnění) ve výši 5 687 Kč.

Rok 2010

Nyní už na základě Výkazu zisku a ztráty z roku 2010 určím výši poměrného koeficientu pro rok 2010. Pro jiné budovy nebo objekty bych opět musela znovu hledat neobjektivnější způsob, jak vypočítat další poměrný koeficient.

Ucelený výkaz zisku a ztráty za rok 2010 je uveden v příloze G. Suma zdaňovaných a osvobozených výnosů je 4 154 550 Kč a celkové výnosy Obce za rok 2010 činí 39 149 800 Kč. PK lze spočítat jako:

$$PK = \frac{4\,154\,550}{39\,149\,800} = 0,106 \quad (10)$$

Po zaokrouhlení je poměrný koeficient za rok 2010 pro budovu obecního úřadu a dalších všeobecných plnění vztahujících se ke všem činnostem Obce 11 %. V následující tabulce jsou uvedena konkrétní přijatá plnění, která vstoupila do pořizovací ceny TZ při zateplování městského úřadu a nárok na částečný odpočet daně nebyl uplatněn.

Tab. 11 Zateplení objektu městského úřadu 2010

DUZP	Cena včetně DPH [Kč]	Cena bez DPH [Kč]	DPH [Kč]	Popis
5. 2. 2010	7 080	5 900	1 180	doplnění ener. auditu
5. 2. 2010	48 000	40 000	8 000	příprava a zprac.
5. 2. 2010	43 200	36 000	7 200	zprac. dokumentace
5. 2. 2010	1 680	1 400	280	zajištění dozoru
1. 4. 2010	72 000	60 000	12 000	projekt. dokumentace
9. 4. 2010	1 260 883	1 050 735,8	210 147,2	stavební práce
6. 4. 2010	6 482	5 402	1 080,4	přel. rozvod. skříně
3. 5. 2010	151 598	126 332	25 266,4	stavební práce
25. 5. 2010	2 093 025	1 744 187,5	348 837,5	stavební práce
12. 7. 2010	41 640	34 700	6 940	nápisy
SUMA	3 725 588	3 104 657,3	620 931,5	

Zdroj: Účetní záznamy Obce

Nejprve si vypočítám poměrný nárok na odpočet daně:

$$\text{PNO} = 620\,931,5 \times 0,11 = 68\,302,47 \quad (11)$$

Poté aplikuji ještě vypořádací koeficient pro rok 2010 ve výši 38 %. Celkový částečný nárok na odpočet daně v souvislosti se zateplením obecního úřadu, který si Obec může za rok 2010 nárokovat, činí 25 955 Kč.

Vzhledem k rozsáhlosti dalších všeobecných přijatých plnění, která se vztahují jak k ekonomické činnosti Obce, tak i k činnostem v rámci veřejné správy, je jejich výčet uveden v tabulce v příloze H. Suma částečného nároku na odpočet daně z těchto plnění je 3 537 Kč. V neposlední řadě lze uplatnit i nárok na odpočet daně u opravy vchodových dveří a zámků na nebytových prostorech, které jsou pronajímány plátcí DPH a dle mé modifikace je tento nájem zdaňován. V tomto případě si proto Obec může uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši. Celková výše plnění je 2 940 Kč a z toho DPH je 490 Kč.

Obec si tak v roce 2010 mohla uplatnit o 29 982 Kč více než si ve skutečnosti nárokovala. Částka je tvořena částečným nárokem na odpočet daně z plnění souvisejících se zateplením obecního úřadu a všeobecnými přijatými plněními. V neposlední řadě byl započítán i plný nárok na odpočet daně u opravy dveří a zámků.

4.2.3 Dopad přístupu Obce k nájmu nebytových prostor a pozemků na její ekonomickou situaci

Výsledky předešlých podkapitol jsou shrnuty v tabulce Tab. 12. Zásadním problémem u územních samosprávných celků je to, že pokud je některý objekt nebo věc používána pro výkon ekonomické činnosti, ale i veřejné správy, potom je nutné po-

čítat poměrný koeficient. U poměrného koeficientu záleží na skutečném užití konkrétního objektu nebo věci pro ekonomické účely. Proto neexistuje ani jeden správný a zákonem povinný postup, jak poměrné koeficienty počítat a každý subjekt jich může mít tolik, kolik jich vyžaduje situace. U obcí je obvyklé, že výnosy z veřejné správy několikanásobně převyšují výnosy z ekonomické činnosti. A právě poměr výnosů z ekonomické činnosti vůči celkovým výnosům obce je typický ukazatel sloužící k výpočtu poměrného koeficientu, který jsem použila i já. Proto není překvapivé, že u mnou analyzované Obce je poměrný koeficient spočítaný pro objekt obecního úřadu a také pro všeobecně využívaná plnění (zpracování účetnictví, telefonní služby, internet, obsluha kopírovacího zařízení, technická podpora a další) nízký jak v roce 2009, tak i v roce 2010. Na úvodu vlastní práce byl zvážen výpočet poměrného koeficientu také podle podlahové plochy nebytového prostoru nacházejícího se v přízemí obecního úřadu. Výhodnější variantou však byl výpočet za pomoci poměru výnosů.

Tab. 12 Souhrnná tabulka výsledků

PŮVODNÍ ÚDAJE OBCE	2009	2010
Poměrný koeficient	nepočítali	nepočítali
Vypořádací koeficient	6 %	22 %
Nárokovaný krácený odpočet	0 Kč	0 Kč
PO ÚPRAVĚ		
Poměrný koeficient	15 %	11 %
Vypořádací koeficient	68 %	38 %
Nárokovaný krácený odpočet	5 687 Kč	29 982 Kč

Analyzovaná Obec poměrný koeficient nepočítala a pokud si nemohla uplatnit plný nárok na odpočet daně, potom si žádný odpočet daně neuplatňovala. Je nutné uznat, že poměrné krácení odpočtu na 15 nebo 11 % je opravdu výrazné, obzvláště pokud musí subjekt použít následně i krátící koeficient.

U krátícího koeficientu jsou vidět poměrně velké rozdíly, pokud by byly Obci zdaněny mnou zmíněné nájmy. Zdanění napomůže zvýšení krátícího koeficientu. Krátící koeficient má každý subjekt vždy jen jeden a pokud ho obec musí použít pro zkrácení nároku na odpočet daně, nezáleží na skutečném využití objektu nebo věci pro osvobozené účely. Například stačí, aby z celého domu byla jen jedna místnost pronajímána s osvobozením od DPH (zbytek je zdaňován) a na plnění použité pro celý objekt, respektive na daň, kterou by si chtěl subjekt nárokovat, musí použít třeba i 38% krátící koeficient.

Analyzovaná Obec poměrné koeficienty a krátící koeficient nevyužívá a dle mého názoru to v nastíněných situacích nemá velký dopad na ekonomickou situaci Obce. Dokazují to i následující údaje, kde lze vidět, že finanční prostředky získané navíc tvoří vždy jen necelé jedno procento celkových výnosů z ekonomické činnosti Obce. V porovnání se skutečně uplatněným nárokem na odpočet daně za jednotlivé roky už však mnou dodatečně získané finance nejsou tak bezvýznamné, protože tvoří v průměru 45 % ze skutečně nárokovaného odpočtu daně.

Tab. 13 Údaje za rok 2009 a 2010

	2009	2010
Dodatečný nárok na odpočet daně	5 687 Kč	29 982 Kč
Výnosy z ekonomické činnosti	3 629 435 Kč	4 154 550 Kč
Podíl dodatečného nároku na odpočet daně vůči výnosům z ekonomické činnosti	0,16 %	0,72 %
Skutečně uplatněný nárok na odpočet daně	10 816 Kč	80 539 Kč
Podíl dodatečného nároku na odpočet daně vůči skutečně nárokovanému odpočtu daně	53 %	37 %

Mohou však nastat specifické situace, u kterých si Obec, ale i další plátcí DPH, musí dát pozor na to, zda osvobození každého nájmu nemůže způsobit finanční újmu. Příkladem u Obce může být prováděné TZ na objektu koupaliště, kterému se budu věnovat v následující kapitole.

Jsem toho názoru, že pro Obec by bylo lepší do budoucna zdaňovat nájmy, které zdaňovat může. U Obce i plátce využívající prostory bude zachována zásada neutrality a zároveň bude mít Obec vyšší krátcí koeficient pro případy, ve kterých by si skutečně krácený nárok na odpočet daně chtěla uplatnit.

4.2.4 Platební kalendář v roce 2016 a kontrolní hlášení

Než se začnu věnovat pronájmu areálu koupaliště, ráda bych se ještě pozastavila u pravidelně se opakujících nájmu nebytových prostor nebo pozemků. Nájemné Obec inkasuje většinou měsíčně nebo čtvrtletně. I přesto, že se jedná podle Obce o osvobozené nájmy od DPH, jsou uváděny v záznamní povinnosti a následně na řádku č. 50 daňového přiznání. Obcí jsou účtovány vždy k prvnímu dni daného měsíce nebo čtvrtletí a podle záznamní povinnosti k tomuto dni nastává také den zdanitelného plnění. Podle zákona je DUZP určeno dnem uvedeným v nájemní smlouvě, ke které je většinou vytvořen platební nebo splátkový kalendář. Ovšem u Obcí osvobozených nájmu by podle zákona stačilo všechna plnění uvést v daňovém přiznání za poslední čtvrtletí kalendářního roku, respektive k poslednímu dni v roce.

Obec už od roku 2009 pro všechny své pronájmy nebytových prostor sestavuje platební kalendáře. Já se nyní zaměřím na jeden konkrétní pronájem nebytového prostoru, který trvá už od roku 2009 a patří mezi mnou vybrané nájmy, které by Obec mohla potenciálně zdaňovat. Nájemné je stanoveno ve výši 2 962 Kč a nájemce platí tuto částku měsíčně. Od roku 2016 mají všichni plátcí DPH uskutečňující zdaňovaná plnění povinnost podávat KH. Osvobozená plnění se v KH žádným způsobem nezobrazí. Pokud by však Obec zmíněný nájem začala zdaňovat, musel by se objevit i v KH. Původní platební kalendář bez DPH je uveden v příloze I. Srovnání vybraných řádků platebního kalendáře s nájmem osvobozeným nebo zdaněným, je ukázáno v následující tabulce:

Tab. 14 Platební kalendář na nájem nebytových prostor v roce 2016

Osvobozený nájem od DPH podle Obce						
Předpis zálohových plateb na služby související s nájemným						
Záloha měsíční	Účetní období	Splatnost do	Sazba DPH	Základ daně	DPH (Kč)	Celkem (Kč)
Nájemné	1/2016	10.2.2016	0 %	2 962	0	2 962
Teplo	1/2016	10.2.2016	15 %	300	45	345
...
Nájemné	12/2016	10.1.2017	0 %	2 962	0	2 962
Teplo	12/2016	10.1.2017	15 %	300	45	345
Zdaněný nájem na základě mé modifikace						
Předpis zálohových plateb na služby související s nájemným						
Záloha měsíční	Účetní období	Splatnost do	Sazba DPH	Základ daně	DPH (Kč)	Celkem (Kč)
Nájemné	1/2016	10.2.2016	21 %	2 962	622	3 584
Teplo	1/2016	10.2.2016	15 %	300	45	345
...
Nájemné	12/2016	10.1.2017	21 %	2 962	622	3 584
Teplo	12/2016	10.1.2017	15 %	300	45	345

Zdroj: Účetní záznamy Obce a vlastní zpracování

Záměrem zobrazení platebního kalendáře v roce 2016 se zdaňovaným nájmem je ukázat, jak by byla položka nájmu zaznamenána v KH. Zákonem je dáno, že jestliže doklad přesahuje částku 10 000 Kč včetně daně, musí být toto plnění uvedeno samostatně na řádku v části A.4. U platebního kalendáře je situace specifická a, i když jednotlivá plnění se samostatným DUZP stanovenou částku 10 000 Kč nepřekračují, podstatná je suma plnění celého platebního kalendáře. Už na první pohled je jasné, že částka 10 000 Kč bude překročena a Obec proto musí každý měsíc v KH uvést plnění na samostatném řádku včetně DIČ nájemce. Můžu nyní předpokládat, že nájemné ve výši 3 584 Kč bylo uhrazeno dne 20. ledna 2016. Vybrané řádky KH by vypadaly následovně:

Tab. 15 KH za 1. měsíc roku 2016 - Část A.4.

A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění s povinností přiznat daň s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně							
Číslo řádku	DIČ odběratele	Evidenční číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2
1	DIČ	61077	20.1.2016	2 962	622		
2	DIČ	61077	20.1.2016			300	45

Zdroj: Daňové záznamy Obce a vlastní zpracování

Stejným způsobem Obec skutečně postupuje i bez zdaněného nájmu. Jak lze vidět v platebním kalendáři, Obec poskytuje teplo s 15 % sazbou daně a suma platebního

kalendáře překročila částku 10 000 Kč včetně daně. Proto musí každý měsíc v KH vykázat částku 300 Kč jako základ daně samostatně v části A.4.

4.3 Dopady režimu osvobození od DPH nebo uplatnění DPH u nájmu koupaliště na ekonomickou situaci Obce

Areál koupaliště patřící Obci má rozlohu 22 000 m² a z toho je zhruba 12 000 m² určeno pro slunění a sport. Koupaliště je tvořeno jedním velkým plaveckým bazénem, který má na délku 50 m. Zároveň je zde i malý bazén, respektive dětské brouzdaliště, které prošlo rekonstrukcí v průběhu roku 2016. Provozovatelé lákají své návštěvníky také na tři volejbalové kurty s bílým pískem z Českého ráje, kde hlavní kurt nabízí i krytou tribunu pro zhruba 200 diváků.

Vývoj, jakým způsobem a komu je koupaliště pronajímáno, jsem začala sledovat od roku 2009 v souvislosti s registrací Obce k DPH. Jak jsem uvedla výše, Obec se rozhodla veškeré nájmy ať už plátcí nebo neplátcí osvobozovat od DPH. Jedinou výjimku tvořil nájem koupaliště. V letech 2009 a 2010 byl objekt pronajímán plátcí DPH a Obec využila možnosti nájem zdanit. Díky tomuto rozhodnutí byl nájem koupaliště považován za zdaňovanou ekonomickou činnost a u přijatých plnění si mohla Obec uplatňovat plný nárok na odpočet daně. V těchto letech nedošlo k žádným výrazným opravám, a přesto tvořil odpočet daně z plnění souvisejících s koupalištěm velkou část celkově nárokováného odpočtu daně. Mezi přijatá plnění patřil hlavně nákup chemických přípravků na úpravu vody (hydrogenuhličitan sodný a kapalný chlór).

Tab. 16 Odpočty související s koupalištěm v letech 2009 a 2010

	2009	2010
Celkově uplatněný odpočet daně	10 816 Kč	80 539 Kč
Odpočet související s koupalištěm	7 273 Kč	21 377 Kč
Podíl odpočtu souvisejícího s koupalištěm na celkově uplatněném	67,24 %	26,54 %

Zdroj: Daňové záznamy Obce a vlastní zpracování

Od počátku roku 2011 začala Obec pronajímat koupaliště neziskové organizaci, konkrétně se jednalo o spolek v částce 1 000 Kč za rok. Spolek nebyl plátcem DPH, a proto začal být nájem osvobozován podle zákona o DPH. Tento stav trval do konce roku 2015. Od počátku roku 2016 začala Obec pronajímat koupaliště novému subjektu na základě nové nájemní smlouvy. Jedná se o podnikatelský subjekt, který je plátcem DPH a Obec tak nájemné v částce 1 000 Kč za rok opět začala zatěžovat DPH v hodnotě 210 Kč.

Nyní se zaměřím na TZ, ke kterému došlo v areálu koupaliště v průběhu roku 2016. V následující tabulce uvedu seznam plnění, která TZ tvoří.

Tab. 17 Technické zhodnocení dětského brouzdaliště

DUZP	Částka bez DPH [Kč]	Částka DPH [Kč]	Popis
31.7.2015	42 000	8 820	projektová dokumentace
12.4.2016	30 000	6 300	výběrové řízení na zhotovitele
22.4.2016	6 781,5	1 424,12	beton
27.4.2016	10 127,5	2 126,78	beton
29.4.2016	21 672,41	4 551,21	material a zboží
30.4.2016	300	63	zveřejnění zadávacího řízení
2.5.2016	8 100	1 701	čerpání betonu
12.5.2016	3 008,26	631,74	hranoly, řezivo
3.5.2016	51 326,75	10 778,62	beton
17.5.2016	6 226,88	1 307,64	beton
18.5.2016	16 846	3 537	přírodní kamenivo
19.5.2016	1 799,17	377,83	řezivo
2.5.2016	3 736,98	785,02	ocelové trubky
19.5.2016	2 875,05	603,95	pronájem vibrační desky na beton
23.5.2016	1 651,15	346,85	odvodňovací žlaby
24.5.2016	109,91	23,09	vruty
26.5.2016	8 431	-	tesařské práce
23.5.2016	6 226,88	1 307,64	beton
31.5.2016	103 386,16	21 711,09	materiál
6.6.2016	528	110,88	řezání materiálu
13.5.2016	5 939	1 247,19	vrtání otvorů
23.5.2016	3 500	735	řezání betonu
11.6.2016	87 578	-	dlaždicové práce
24.5.2016	17 855	3 750	písek včetně dopravy
6.6.2016	9 097	1 910	zemina včetně dopravy
30.6.2016	1 650	346,50	výroba nerezových držáků
22.6.2016	1 554 711	326 489,31	zhotovení stavby
21.6.2016	10 573,36	2 220,41	recyklát hnědá půlkulatá
9.6.2016	4 716,15	990,39	materiál
27.6.2016	878,46	184,54	vrtáky, šrouby
7.6.2016	3 275,21	687,79	jekl 28 kusů
SUMA	2 024 907,31	405 068,59	

Zdroj: Účetní záznamy Obce

Dětské brouzdaliště bylo zařazeno do majetku Obce 8. července 2016 jako dlouhodobý hmotný majetek v částce 2 024 907 Kč. DPH se do ceny majetku nepočítá, protože všechna daň byla nárokována v podobě odpočtu daně v plné výši. Takto se mohla Obec zachovat právě jen v situaci, ve které pronajímá objekt s daní a nejedná se o osvobozenou činnost. V tomto případě musím konstatovat, že změna nájemce a poté i přístupu k uplatňovanému režimu u nájmu byla efektivním řešením. Obec si

totiž mohla nárokovat částku odpočtu daně ve výši 405 069 Kč z přijatých zdanitelných plnění. Pokud by k žádné změně nedošlo, jednalo by se o plně osvobozenou činnost, a protože plnění použita pro výstavbu dětského brouzdaliště by souvisela pouze s touto činností, Obci by nárok na odpočet daně nevznikl. Tuto situaci, při které nemá Obec nárok na odpočet, nyní nastíním a vyhodnotím finanční dopad. Vybrané řádky skutečného daňového přiznání podaného Obcí za 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 jsou uvedeny v příloze F.

4.3.1 Režim přenesení daňové povinnosti u stavebně-montážních prací

Než se budu věnovat analýze provedeného TZ, chtěla bych upozornit na čtyři položky v tabulce Tab. 17, které mají šedé zvýraznění. Obsahově jsou to plnění, která spadají pod poskytnutí stavebních nebo montážních prací podle § 92e zákona o DPH. Z tohoto důvodu nebyla dodavatelem na faktuře vyčíslena daň a v rámci režimu přenesení daňové povinnosti byla tato povinnost přenesena na odběratele, zde na Obec. Obec tak správně učinila a zmíněná plnění uvedla na řádku č. 10 daňového přiznání za 2. čtvrtletí roku 2016. Vzhledem k podmínkám nájmu si zároveň nárokovala zpět tuto daň prostřednictvím nároku na odpočet daně. V daňovém přiznání však nárok uvedla chybně na řádku č. 40 na místo řádku č. 43. V dalších čtvrtletích roku 2016 už k této chybě nedocházelo, protože si Obec nárok na odpočet daně z titulu přenesení daňové povinnosti neuplatňovala.

Pro praktické znázornění uvedu údaje ze 2. čtvrtletí v tabulce Tab. 18 s tím, že bude napravena chyba a odpočet daně vztahující se k přijatým plněním v rámci režimu přenesení daňové povinnosti bude vykázán na řádku č. 43.

Tab. 18 Režim přenesení daňové povinnosti – DP k DPH za 2Q/2016

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	183 776	38 599	
	snížená	2	22 233	3 335	
Režim přenesení daňové povinnosti – příjemce služeb	základní	10	1 602 856	336 600	
	snížená	11	66 050	9 908	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odp.
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	351 380	73 790	
	snížená	41	56 472	6 735	
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	1 602 856	336 600	
	snížená	44			
Odpočet daně celkem		46		417 125	
Hodnota pořízeného majetku		47			
V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	557 213		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu	51		S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet	
				21 090	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	18	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.

Zdroj: Daňové záznamy Obce

4.3.2 Pronájem koupaliště neplátcí DPH

V této podkapitole zanalyzuji dvě možnosti, které by u Obce mohly nastat:

- A) celý objekt koupaliště bude pronajímán bez daně jako osvobozené plnění,
- B) celý objekt koupaliště bude pronajímán bez daně jako osvobozené plnění, ale zároveň zůstává Obci právo v rámci krátkodobých zdaňovaných nájmu pronajímat dětské brouzdaliště.

Ad A)

Pokud by Obec v roce 2016 pronajímala koupaliště spolku, jednalo by se osvobozenou činností a neměla by nárok na odpočet daně. V této situaci by přijatá plnění vůbec neuváděla v daňovém přiznání na řádku č. 40 a 43. Zároveň se v tomto případě nepovažuje zařazení majetku do užívání za dodání zboží a není uvedeno na řádku č. 1 a ani následně na řádku č. 40 a 47. V následujících tabulkách nastíním, jak by vypadalo daňové přiznání za 2. a 3. čtvrtletí roku 2016.

Pro doplnění je vhodné zmínit, že pokud si Obec nemůže nárokovat odpočet daně ještě neznamená, že by zároveň neměl být aplikován režim přenesení daňové povinnosti u stavebně-montážních prací z dodavatelů na Obec. Tato přijatá plnění bude Obec nadále uvádět na řádku č. 10 tak, jak bylo ukázáno v kapitole 4.3.1, protože má povinnost daň z plnění odvést.

Tab. 19 Osvobozený nájem koupaliště – DP k DPH za 2Q/2016

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odp.
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	31 704	6 659	
	snížená	41	56 472	6 735	
Odpočet daně celkem		46		13 394	
Hodnota pořízeného majetku		47			
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Daň na výstupu				62	388 442
Odpočet daně				63	13 394
Vlastní daň				64	375 048
Nadměrný odpočet				65	

Oproti původně Obcí získanému nadměrnému odpočtu ve výši 28 683 Kč, vzniká Obci daňová povinnost na částku 375 048 Kč.

Tab. 20 Osvobozený nájem koupaliště – DP k DPH za 3Q/2016

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odp.
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	53 883	11 315	
	snížená	41	4 278	642	
Odpočet daně celkem		46		11 957	
Hodnota pořízeného majetku		47			
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Daň na výstupu				62	35 351
Odpočet daně				63	11 957
Vlastní daň				64	23 394
Nadměrný odpočet				65	

Ve 3. čtvrtletí se daňová povinnost zvýšila nepatrně z 22 058 Kč na 23 394 Kč. Celkově by Obec zasáhla finanční újma ve výši zaplacené daně dodavatelům a daně, kterou musela odvést v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, a kterou si nemůže nárokovat zpět v částce 405 069 Kč. Jedná se o poměrně významnou částku vůči celkovým výnosům z ekonomické činnosti (zdaňované i osvobozené), které na základě Výkazu zisku a ztráty za rok 2016 činily 3 136 567 Kč. Nenárokovaný odpočet daně by tvořil 12,9 % z celkových výnosů z ekonomické činnosti.

Ad B)

Situace, při které je celé koupaliště pronajímáno jako osvobozené plnění spolku, ale zároveň dochází k samostatným krátkodobým zdaňovaným pronájmům dětského brouzdaliště Obcí, je méně pravděpodobnou a nikdy k ní v minulosti nedošlo. Zámě-

rem v tomto bodě je spíš poukázat ještě i na třetí možnost, při které je objekt rekonstrukce využíván pro zdaňovanou i osvobozenou činnost. V této situaci má Obec u přijatých plnění souvisejících s tvorbou TZ vlastní činností nárok na odpočet daně v plné výši. Při uvedení do užívání dětského brouzdaliště však bude muset provést fiktivní dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH.

Obec by si mohla ve 2. čtvrtletí nárokovat plný odpočet daně související s TZ ve výši 403 732 Kč. Postup by za toto čtvrtletí byl shodný se situací, ve které Obec pronajímá celý areál koupaliště s DPH.

Tab. 21 Osvobozený i zdaněný nájem – DP k DPH za 2Q/2016

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odp.
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	351 380	73 790	
	snížená	41	56 472	6 735	
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	1 602 856	336 600	
	snížená	44			
Odpočet daně celkem		46		417 125	
Hodnota pořízeného majetku		47			

Zdroj: Daňové záznamy Obce

Ve 3. čtvrtletí roku 2016 by si uplatnila zbývající částku ve výši 1 337 Kč. Celkově by si nárokovala odpočet daně ve výši 405 069 Kč.

K zařazení do majetku došlo podle inventurní karty 8. července 2016. Tento den by se stal dnem uskutečnění zdanitelného plnění a Obec by měla povinnost za 3. čtvrtletí roku 2016 provést fiktivní dodání vytvořeného majetku a následně si nárokovat částečný nárok na odpočet daně. Používaný zálohový koeficient Obcí v roce 2016 byl ve výši 18 %.

Pro stanovení základu daně využijí údaje Obce. Obec totiž chybně provedla úkon fiktivního dodání ve svém případě při využití TZ zcela pro zdanitelnou činnost. Vzhledem k tomu, že si však následně celou sumu DPH prostřednictvím odpočtu daně nárokovala zpět, nedošlo k poškození žádné ze zúčastněných stran. Jako základ daně byla použita částka 2 428 139 Kč, kterou podle vyjádření Obce získala ze stavebního rozpočtu zpracovaného dne 8. července 2015 pro účely výběrového řízení s prohlášením, že cena odpovídá obecné ceně, za kterou by bylo možné TZ brouzdaliště k 8. červenci 2016 pořídit. Daň byla vypočítána ve výši 509 909 Kč. Tyto hodnoty musí být zaneseny do daňového přiznání a následně si může Obec nárokovat částečný odpočet daně vzhledem k využití získaného TZ.

Tab. 22 Osvobozený i zdaněný nájem – DP k DPH za 3Q/2016

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odp.	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	2 488 388	2 570	509 909	
	snížená	41	4 278	642		
Odpočet daně celkem		46		3 212	509 909	
Hodnota pořízeného majetku		47	2 428 139		509 909	
V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	508 969			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet		
				2 428 139		
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	18	Odpočet	91 784
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.	
VI. Výpočet daňové povinnosti						
Daň na výstupu				62	545 263	
Odpočet daně				63	94 996	
Vlastní daň				64	450 267	
Nadměrný odpočet				65		

Místo původní daňové povinnosti ve výši 22 058 Kč by měla Obec povinnost zaplatit 450 267 Kč. Díky tomu, že Obec vypočítala ve 4. zdaňovacím období vypořádací koeficient ve výši 29 %, by měla nárok provést vypořádání odpočtu daně. To se vypočítá jako rozdíl částky nároku na odpočet daně z vypořádaných údajů a částky kráceného odpočtu původně uplatněného v průběhu kalendářního roku. Dodatečně nárokovaný odpočet daně se uvede na řádku č. 53.

$$\text{Vypořádaný odpočet} = (509\,909 \times 0,29) - 91\,784 = 56\,090 \quad (12)$$

Tab. 23 Osvobozený i zdaněný nájem – DP k DPH za 4Q/2016

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odp.	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	55 083	11 568		
	snížená	41	13 845	2 077		
Odpočet daně celkem		46		13 645		
Hodnota pořízeného majetku		47				
V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	637 491			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet		
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	18	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.	29	Změna odp.	56 090

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Daň na výstupu	62	60 628
Odpočet daně	63	69 735
Vlastní daň	64	
Nadměrný odpočet	65	9 107

V této nastíněné situaci by osvobození objektu koupaliště mělo opět velký dopad na ekonomickou situaci Obce. Ta by si namísto 509 909 Kč mohla nárokovat pouze částku 147 874 Kč a z toho 56 090 Kč až díky vypořádacímu procesu. Celkově by přišla o částku 362 035 Kč, která tvoří 11,5 % výnosů z ekonomické činnosti Obce. Výše uvedené závěry jsou shrnuty v následující tabulce:

Tab. 24 Vliv osvobození od DPH nebo uplatnění DPH u nájmu koupaliště na výši odpočtu daně a na ekonomickou situaci Obce v roce 2016

	Zdaněný nájem	Osvobozený nájem	Osvobozený i zdaněný nájem
Nárok na odpočet	plný	bez nároku	částečný
Celkově možný ziskatelný odpočet	405 069 Kč	405 069 Kč	509 909 Kč
Získaný odpočet	405 069 Kč	0 Kč	147 874 Kč
Finanční ztráta	0 Kč	405 069 Kč	362 035 Kč
Výnosy z ekonomické činnosti	3 136 567 Kč	3 136 567 Kč	3 136 567 Kč
Podíl finanční ztráty na celkových výnosech z ek. činnosti za rok 2016	0 %	12,9 %	11,5 %

Údaje získané touto analýzou dokazují, že Obec provedla správné rozhodnutí, když se před provedením TZ ve výši 2 024 907 Kč rozhodla začít nájem koupaliště zdaňovat. To jí umožnilo získat plný nárok na odpočet daně u přijatých plnění. Zároveň lze ze získaných výsledků pozorovat, jak využití objektu i pro osvobozenou činnost, ať už v jakémkoliv časovém nebo jiném rozsahu (nezáleží na skutečném poměru využití dětského brouzdaliště pro osvobozenou činnost), snížilo možnosti nároku na odpočet daně. Ten byl upraven krátkým koeficientem platným pro Obec v závislosti na poměru, v jakém poskytuje plnění zdaňovaná a osvobozená v rámci její veškeré ekonomické činnosti.

4.3.3 Provoz koupaliště zajišťován samotnou Obcí

Jednou z dalších variant je, že by provoz koupaliště zajišťovala sama Obec. Takto by bylo upuštěno od problému hledání plátce DPH, kterému by mohl být objekt koupaliště pronajímán s daní. Na druhou stranu by Obec musela vyhodnotit jiný problém.

Konkrétně jde o otázku, zda zpřístupnění areálu koupaliště za úplaty je plněním zdanitelným nebo osvobozeným bez nároku na odpočet daně podle § 61

písm. d) zákona o DPH. Touto otázkou se začaly zabývat české soudy v případě města Žamberk, které nesouhlasilo s rozhodnutím finančního úřadu. Město Žamberk považovalo provoz koupaliště za zdaňovanou činnost, vstupné zatěžovalo DPH a následně si uplatňovalo nárok na odpočet daně. Finanční úřad s městem nesouhlasil. Spor se nakonec dostal až k ESD, který v této věci vydal rozhodnutí C-18/12 Město Žamberk (Sbírka NSS, 2013). Abych se mohla alespoň z části pokusit posoudit, jakým způsobem by v uvedené věci měla postupovat Obec, pokusím se v následujících odstavcích nastítnit analýzu rozhodnutí soudů a stanovit závěr.

Dle § 61 písm. d) jsou osvobozena bez nároku na odpočet daně ta plnění, která úzce souvisí se sportem nebo tělesnou výchovou a jsou poskytována osobou, která nebyla založena za účelem podnikání. České soudy a následně i ESD se nejprve zabývaly otázkou, jak lze definovat sport. Podle ESD vychází osvobození podle § 61 písm. d) ze Směrnice o DPH, a proto musí být využit eurokonformní výklad. Rozhodnutí SDEU však ve výsledku nepodalo jednoznačnou odpověď na celý spor. ESD uvedl, že za provozování sportu lze považovat i neorganizované a nesoustavné sportovní aktivity, jejichž účelem není účast ve sportovních soutěžích. A následné jiné druhy zábavy či odpočinku, které jsou návštěvníkům poskytovány společně s provozováním sportovní aktivity, mohou představovat úzce související služby s provozováním sportu. Nakonec však uvádí, že rozhodnout přísluší místnímu soudu, který tuto otázku řeší, zda byl naplněn výklad podle rozhodnutí ESD (Sbírka NSS, 2013).

Na rozhodnutí SDEU navazuje rozhodnutí NSS ČR 5 Afs 1/2011–140 ze dne 31. května 2013 (žalobce město Žamberk proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství). Zvažované indicie pro rozhodování byly následující: v areálu koupaliště se nachází bazén skládající se ze tří částí – plavecké, rekreační a dětské. V plavecké části jsou dráhy, které nejsou trvale odděleny a jsou zde i můstky pro skok do vody. Areál je vybaven dvěma tobogány, skluzavkou, dětským brouzdalištěm a masážní vanou. Dále je zde pískové hřiště pro plážový volejbal a stoly pro stolní tenis. Z uvedeného vyplývá, že návštěvníci se mohou věnovat jak odpočinku, tak rekreačně i sportovním aktivitám. Zároveň není areál pravidelně využíván k soustavné sportovní a tělovýchovné činnosti. Pro vstup uhradí návštěvníci jednorázové vstupné, které se liší svou cenou je v návaznosti na to, ve kterou denní hodinu přijdou. V samotném areálu pak mají možnost zapůjčení sportovního náčiní za dodatečný poplatek (Sbírka NSS, 2013).

Je zcela na návštěvníkovi, jestli se bude v areálu věnovat sportovním nebo odpočinkovým aktivitám. Celý areál nabízí různé druhy aktivit, které by však nebylo účelné rozčleňovat na jednotlivé samostatné prvky podle režimu DPH. Proto považuje NSS plnění poskytované městem Žamberk za komplexní plnění. Nyní vyvstává otázka, které prvky v rámci komplexního plnění převládají a určí tak, který režim DPH bude uplatněn. Převládající prvek je potřeba určit z hlediska běžného spotřebitele. Pro rozhodnutí musí být objektivně posouzen konkrétní objekt koupaliště. Soud postupně dochází k závěru, že areál koupaliště není primárně určený k provozování sportovní nebo tělovýchovné činnosti. K tomuto rozhodnutí napomohlo i to, že je koupaliště sezonním objektem, a proto celoroční provozování sportovních aktivit zde není možné. Celkově tedy NSS v tomto případě dospěl k závěru, že cílem

běžného spotřebitele jsou odpočinkové aktivity a zábava. Soud se tak přiklonil na stranu města Žamberk jako provozovatele městského koupaliště (Sbírka NSS, 2013).

Z výše uvedených odstavců je zřejmé, že rozhodnutí, zda bude Obcí provozované koupaliště považováno za zdaňovanou činnost s nárokem na odpočet daně, nebo za činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně úzce související se sportem, bude komplikované. V této situaci by bylo nadmíru vhodné, aby si Obec přivzala k rozhodnutí daňového poradce.

Dle vlastního úsudku bych pro rozhodnutí vycházela z přiložených informací o areálu koupaliště v Obci. V porovnání s městem Žamberk je mnou posuzované koupaliště mnohem menším areálem, ve kterém se nenachází žádné tobogány nebo přírodní koupaliště. Součástí areálu jsou sice volejbalové kurty, ale stejně jako v případě města Žamberk bych usoudila, že převažujícím prvkem jsou aktivity odpočinku a zábavy. Pokud by tomu tak bylo, Obec by zatěžovala vstupné daní a u přijatých plnění souvisejících s objektem koupaliště by si nárokovala odpočet daně. Další možností by bylo stanovit zvlášť vstupné pro návštěvu koupaliště a zvlášť pro volejbalové kurty, na kterých by se konala utkání (rozdělení by bylo pravděpodobně technicky možné). Pak by dle mého názoru byl areál koupaliště zdaňovanou činností, avšak vstup na kurty pro sportovní utkání nebo rekreační sport by byl považován za plnění úzce související se sportem a spadal by pod osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně.

Ve výsledku by záleželo na tom, jakým způsobem by se Obec rozhodla koupaliště provozovat. Pokud by chtěla provozovat celý areál jako zdaňovanou činnost, musela by přizpůsobit činnosti tak, aby naplňovaly výše zmíněná rozhodnutí soudů a pro finanční úřad měla Obec dostatečné objektivní informace.

4.4 Úprava odpočtu daně u objektu koupaliště s provedeným technickým zhodnocením

V této podkapitole se budu věnovat problematice úpravy odpočtu daně. Výchozí situací je existující objekt koupaliště, který je Obcí pronajímán. Zároveň došlo v průběhu roku 2016 ke skutečnému technickému zhodnocení (vybudování) dětského brouzdaliště, které bylo 8. července 2016 zařazeno do užívání jako dlouhodobý hmotný majetek v částce 2 024 907 Kč.

V následujícím textu se budu věnovat modelovým situacím. Ty mi pomohou nastítnit případy, ke kterým by v budoucnosti mohlo dojít, a které by Obec musela řešit. Pro lepší přehlednost aplikovaných postupů se budu věnovat pouze dětskému brouzdališti, i když objekt koupaliště je tvořen i dalším dlouhodobým majetkem.

4.4.1 Nájem – původně uplatněn plný nárok na odpočet daně

V současnosti Obec pronajímá celý objekt koupaliště plátcí DPH. Ke zdaňovanému pronájmu se vrátila počátkem roku 2016. Díky tomu si Obec mohla u všech plnění tvořící TZ uplatnit plný nárok na odpočet daně. Teď však budu předpokládat, že se

změní podmínky a Obec se vrátí ke spolku, kterému koupaliště už pronajímala v letech 2012 až 2015. Tento spolek však není plátcem DPH a podle zákona je takový nájem osvobozen od DPH bez nároku na odpočet daně. To by pro Obec v první řadě znamenalo, že si od počátku nové nájemní smlouvy nesmí uplatňovat odpočty daně u přijatých plnění souvisejících s koupalištěm. Druhým (z pohledu finančních prostředků) zásadnějším problémem by byla povinnost provést úpravu odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH.

U provedeného TZ zařazeného do užívání v roce 2016 má Obec povinnost po dobu 10 let sledovat, zda se nezmění podmínky pro uplatnění si odpočtu daně. Jak už bylo zmíněno, Obec si na počátku uplatnila plný nárok na odpočet daně. To se v roce 2018 mění, koupaliště se začíná pronajímat neplátcí DPH osvobozeně a nárok na odpočet daně Obci nevzniká.

Nastíněnou situaci by Obec musela řešit v posledním zdaňovacím období roku 2018. Předpokládejme, že je Obec nadále čtvrtletním plátcem DPH, výpočet úpravy odpočtu daně a zaznamenání nových údajů do daňového priznání proběhne ve 4. čtvrtletí roku 2018. V čitateli výpočtu je suma daně z plnění tvořící TZ a ta se násobí rozdílem vznikajícím z důvodu změny v nároku na odpočet daně.

$$\text{ÚO} = \frac{405\,069 \times (0\% - 100\%)}{10} = -40\,506,9 \text{ Kč} \quad (13)$$

Úprava odpočtu daně za rok 2018 činí - 40 507 Kč. Znaménko mínus ve výpočtu znamená, že tuto částku musí Obec vrátit správci daně příslušného finančního úřadu. Následující informace bude znázorněna v priznání na řádcích č. 60, 63 a 64, kde Obci vzniká daňová povinnost ve výši 40 507 Kč.

Tab. 25 Úprava odpočtu daně v DP k DPH za 4Q/2018

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně	60	- 40 507
Vrácení daně	61	
Daň na výstupu	62	
Odpočet daně	63	- 40 507
Vlastní daň	64	40 507
Nadměrný odpočet	65	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání DDP	66	

Pokud by Obec tímto způsobem pronajímala koupaliště i v dalších letech, musela by postupovat stejným způsobem. Poslední úpravu by provedla ve 4. čtvrtletí roku 2025. V tomto roce by vypršela lhůta pro úpravu odpočtu daně.

Ještě je vhodné zmínit, že pro úpravu odpočtu daně je podstatné i to, po jak dlouho dobu kalendářního roku je plnění používáno pro jiné účely. V tomto případě pro osvobozený nájem bez nároku na odpočet daně. Pokud by byla nová nájemní smlouva uzavřena například až v prosinci roku 2018, provedla by se ještě další změna v úpravě odpočtu daně:

$$\text{ÚO} = \left(-\frac{40\,506,9}{12} \right) \times 1 = -3\,375,6 \text{ Kč} \quad (14)$$

Z částky původní úpravy odpočtu daně - 40 507 Kč by se vypočítala částka na jeden měsíc a vynásobila se počtem měsíců, pro které bylo plnění využíváno pro jiné účely. V mém případě by to mohlo být od zmiňovaného prosince, proto krát jedna. Na řádku č. 60 a 63 daňového přiznání by tak namísto - 40 507 Kč byla částka - 3 376 Kč. Tuto úpravu zákon dovoluje, protože se jedná o spravedlivější přístup k úpravě odpočtu daně. Samozřejmě na plátcí daně leží důkazní povinnost v případě, pokud by byl správcem daně vyzván k doložení podkladů o výpočtu úpravy odpočtu daně. Zde by důkazním materiálem byla nově uzavřená nájemní smlouva se spolkem.

Pokud by pak Obec například v roce 2021 přešla opět k pronájmu koupaliště plátcí DPH, úpravu odpočtu daně by neprováděla (nedošlo ke změně účelu využití oproti původnímu stavu) a jedna desetina odpočtu za rok 2021 by ji oprávněně patřila, tak jak si ji nárokovala hned na počátku v roce 2016. Samozřejmě by znovu záleželo na tom, v jaké části roku byla uzavřena nová nájemní smlouva s plátcem DPH.

4.4.2 Nájem – původně uplatněn částečný nárok na odpočet daně

Podle zákona zakládá povinnost provést úpravu odpočtu daně nejen změna účelu použití dlouhodobého majetku. Pokud by u dětského brouzdaliště byl na počátku uplatněn krácený nárok na odpočet, musela by Obec sledovat vývoj krátícího koeficientu v dalších letech. Jeho změna o více jak 10 procentních bodů by totiž znamenala povinnost provést úpravu odpočtu daně podle § 78.

Varianta, při které by si Obec nárokovala pouze krácený nárok odpočtu daně u provedeného TZ, byla popsána v kapitole 4.3.2 v bodě B). Z celkově možné daně ve výši 509 909 Kč si Obec při vypořádacím koeficientu 29 % pro rok 2016 mohla uplatnit nárok na odpočet daně ve výši 147 874 Kč. Uplatněná částka však nemusí být konečná. Budoucí vypořádací koeficient zatím nelze určit, a proto nyní nastíním tři možné varianty pro rok 2017:

1. Vypořádací koeficient pro rok 2017 bude ve výši 18 %

I když se nemění účel použití majetku – stále je dětské brouzdaliště z části využíváno pro zdaňovanou činnost a z části pro činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně – Obec musí zvážit, zda nemá povinnost provést úpravu odpočtu daně.

Pro rok 2017 byl vypočítán vypořádací koeficient ve výši 18 %. Obec musí tuto změnu zaznamenat a porovnat původně uplatněný vypořádací koeficient s nově získaným. Rozdíl mezi 29 % a 18 % činí více jak 10 procentních bodů a Obec je proto povinna provést výpočet úpravy odpočtu daně a tuto změnu zaznamenat v DP za 4. čtvrtletí roku 2017. Výpočet by vypadal následovně:

$$\dot{U}O = \frac{509\,909 \times (18\% - 29\%)}{10} = -5\,608,9 \text{ Kč} \quad (15)$$

Vzhledem ke snížení krátkého koeficientu by Obec musela snížit původně nárokový odpočet daně o částku 5 609 Kč za rok 2017. Pokud by koeficient vzrostl například na 40 %, pak by měla Obec právo, nikoliv povinnost, úpravu odpočtu daně provést.

2. Vypořádací koeficient pro rok 2017 bude ve výši 25 %

Rozdíl původně uplatněného koeficientu a nově získaného vypořádacího koeficientu je nižší než 10 procentních bodů, a proto by Obec úpravu odpočtu daně nemusela provádět. Pokud by koeficient vzrostl na 35 %, Obec úpravu odpočtu daně podle zákona provést nesmí.

3. Kombinace vypořádacího a poměrného koeficientu v roce 2017

Poslední varianta obsahující kombinaci poměrného a krátkého koeficientu je spíše ukázkovou variantou. Konkrétně na objektu koupaliště a dětského brouzdaliště je méně pravděpodobnou. Typicky se však může objevit u podnikatelů a jejich osobních automobilů. Ty mohou být využívány pro ekonomickou činnost zdaňovanou, ale i osvobozenou bez nároku na odpočet daně a v neposlední řadě i pro soukromé účely.

Aby Obec prováděla úpravu odpočtu daně z důvodu změny nejen krátkého, ale i poměrného koeficientu, musel by být poměrný koeficient aplikován hned na počátku při pořízení TZ. Pokud by došlo k neekonomickému využití až v dalších letech, jednalo by se opět o změnu účelu využití majetku. Proto nyní budu uvažovat, že při pořízení TZ musela Obec použít nejen 29% krátký koeficient, ale také 90% poměrný koeficient. Nárok na odpočet daně v roce 2016 by byl z původních 509 909 Kč v částce 133 086 Kč.

V případě, ve kterém se sejdou oba koeficienty, je vhodné se řídit §78a odst. 3 zákona o DPH, který říká, že se porovnávají ukazatele nároku na odpočet daně. A tímto ukazatelem je podle § 78a odst. 2 písm. c) součin koeficientů, pokud dojde k jejich souběhu. Tyto součiny budou testovány na rozdíl 10 procentních bodů. Je potřeba si také uvědomit, že vypořádací koeficient je jeden pro celý subjekt, ale poměrný koeficient by byl vypočítán konkrétně pro objekt dětského brouzdaliště. Pro výpočet poměrného koeficientu by byl pravděpodobně využit časový údaj využití dětského brouzdaliště pro neekonomickou činnost. Nyní budu předpokládat, že vývoj koeficientů bude v roce 2017 následující:

Tab. 26 Vypořádací a poměrný koeficient pro rok 2017

	2016	2017
Vypořádací koeficient	29 %	18 %
Poměrný koeficient	90 %	80 %
Součiny	27 %	15 %

Rozdíl mezi 27 % a 15 % je větší než 10 procentních bodů, a proto by Obec opět měla povinnost provést úpravu odpočtu daně ve 4. čtvrtletí roku 2017 v částce:

$$\text{ÚO} = \frac{509\,909 \times (15\% - 27\%)}{10} = -6\,118,9 \text{ Kč} \quad (16)$$

Protože došlo ke snížení nejen krátkého, ale i poměrného koeficientu, musela by Obec vrátit částku odpočtu daně ve výši 6 119 Kč.

Z nastíněné problematiky vyplývá pro Obec, ale i ostatní plátce DPH, řada povinností, které musí být schopni plnit, tak aby postupovali v souladu se zákonem. Konkrétní doporučení budou uvedena v závěrečné kapitole.

4.4.3 Prodej dětského brouzdaliště a úprava odpočtu daně

Kromě nájmu by se Obec mohla rozhodnout dětské brouzdaliště prodat ať už z provozních nebo finančních důvodů. Podle toho, kdy se dodání nemovité věci uskuteční, bude aplikován příslušný režim. Existují tři možnosti:

- a) zdanění prodeje a daň odvede prodávající,
- b) osvobození prodeje nebo
- c) zdanění prodeje a daň odvede kupující.

Ad a)

Zdanění dodání nemovité věci může být buď povinné, nebo dobrovolné. K povinnému zatížení daní při prodeji dětského brouzdaliště dojde do pěti let od vydání kolaudačního souhlasu po podstatné změně. To bylo vydáno 17. června 2016. Naplnění pojmu podstatné změny bylo splněno, protože podle Obce byla současná hodnota menšího dětského bazénu před rekonstrukcí cca 0,5 mil. Kč. Cena TZ je přes 2 mil. Kč. Pokud by se Obec rozhodla k prodeji zmíněné nemovité věci v průběhu období od 17. června 2016 do 16. června 2021, dodání by muselo být zdaněno.

Obec si u provedeného TZ uplatnila plný nárok na odpočet daně, plnění používá v rámci zdaňované ekonomické činnosti, a tudíž žádnou jednorázovou úpravu odpočtu daně v posledním zdaňovacím období roku prodeje nemusí provádět. Příklad může být takový, že se Obec rozhodla dětské brouzdaliště prodat v průběhu roku 2017. K předání do užívání došlo 20. května a výpis sdělující změnu vlastnických práv obdržela Obec až 22. června. Obec tak má podle zákona o DPH povinnost přiznat daň z poskytnutého plnění k 20. květnu roku 2017 tedy za 2. čtvrtletí roku 2017. V posledním zdaňovacím období stejného roku má Obec povinnost provést výpočet úpravy odpočtu daně. Ten je zobrazen v následující rovnici:

$$\text{ÚO} = \left(\frac{405\,069 \times (100\% - 100\%)}{10} \right) \times 9 = 0 \text{ Kč} \quad (17)$$

Po uplynutí pětileté lhůty je možné prodej osvobodit. I přesto se plátce DPH může rozhodnout, že dodání nemovité věci zdaní. Hlavním důvodem pro zdanění, který by s velkou pravděpodobností byl stěžejní i pro Obec, je při osvobození nutnost vracet původně nárokovaný odpočet daně při pořízení nebo z provedeného TZ, pokud měl

plátce na odpočet daně nárok. Bod a) se věnuje situacím, ve kterých DPH z prodeje platí prodejce. Aby tomu tak opravdu bylo, musí být kupující neplátce. Pokud by byl plátcem DPH, postup je odlišný a bude nastíněn v bodu c).

V případě dobrovolného zdanění dodání dětského brouzdaliště neplátcí DPH odvede daň Obec na řádku č. 1 daňového přiznání a úprava odpočtu daně by opět byla 0 Kč.

Ad b)

Jak už jsem zmínila v bodě a), dodání nemovité věci je osvobozeno po uplynutí pěti-leté lhůty. Při prodeji dětského brouzdaliště by k osvobození mohlo dojít po 16. červnu 2021 a já budu předpokládat, že k prodeji dojde v roce 2022. Pro úpravu odpočtu daně zbývají stále čtyři roky včetně roku 2022. Obec by musela provést jednorázovou úpravu odpočtu daně, která by vypadala následovně:

$$\text{ÚO} = \left(\frac{405\,069 \times (0\% - 100\%)}{10} \right) \times 4 = -162\,027,6 \text{ Kč} \quad (18)$$

Na co by si Obec musela dát pozor je, že pokud by k předání do užívání došlo například 10. dubna a výpis o změně vlastnických práv by Obec obdržela už 20. března, musela by hodnotu prodeje uvést do řádku č. 50 a 51 do kolonky bez nároku na odpočet daně v 1. zdaňovacím období daného roku. DUZP by totiž bylo 20. března. Úpravu odpočtu daně by bylo logické provést ve stejném zdaňovacím období, ale podle zákona si Obec musí pamatovat, že povinnost provést úpravu odpočtu daně má až v posledním zdaňovacím období roku 2022.

Tab. 27 DP k DPH za 4Q/2022

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně	60	- 162 028
Vrácení daně	61	
Daň na výstupu	62	
Odpočet daně	63	- 162 028
Vlastní daň	64	162 028
Nadměrný odpočet	65	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání DDP	66	

V letech před rokem 2022 by Obec prováděla klasickou úpravu odpočtu daně, pokud by ji vznikla povinnost.

Ad c)

V posledním bodě nastíním situaci, ke které může docházet už od roku 2013, ale se specifickou úpravou od roku 2016. Pro dětské brouzdaliště už uplynula doba pro povinné zdanění jeho prodeje. Na počátku roku 2022 se Obec rozhodne, že brouz-

daliště prodá. K předání do užívání dojde 31. března 2022 a výpis o změně vlastnických práv obdrží Obec 15. dubna 2022. Aby nemuselo město provádět úpravu odpočtu daně a vracet 162 028 Kč, je v jeho zájmu uskutečnit dodání s daní. Případ, kdy kupujícím byl neplátce DPH, byl nastíněn v bodě a). Nyní bude kupujícím plátce.

Aby bylo možné zdanění provést, Obec potřebuje od 1. 1. 2016 v případě protistrany, která je plátcem DPH, souhlas se zdaněním. Povinnost daň přiznat a odvést bude přenesena na kupujícího. Pokud Obec tento souhlas získá, uvede hodnotu plnění bez daně na řádku č. 25 daňového přiznání ve zdaňovacím období podle DUZP, které je v tomto případě 31. března. Konečná úprava odpočtu daně bude opět 0 Kč, a proto žádnou úpravu odpočtu daně v posledním zdaňovacím období neprovádí.

4.5 Prodej pozemků Obcí plátcům i neplátcům

Poslední konkrétní oblastí, na kterou se v této práci zaměřím, je dodání pozemků. Obec v průběhu roku 2016 prodala všechny pozemky buď osvobozeně, nebo se jednalo o bezúplatný převod. K osvobození dodání pozemků docházelo i přesto, že byl zpřísněn zákon, respektive byla rozšířena definice stavebního pozemku pro účely DPH. Při analýze starších prodejních smluv jsem zjistila, že většina prodávaných pozemků byla prodávána jako orná půda, zahrada nebo ostatních plocha. Na tyto pozemky nebylo vydáno stavební povolení a podle zákona o DPH se tak do konce roku 2015 nejednalo o stavební pozemek. Nyní nastíním modelovou situaci, která mohla nastat.

Příklad se týká parcely (pozemku) zobrazeném na následujícím obrázku o rozloze 12 357 m². Jde o pozemek nacházející se na území jedné z místních částí Obce. Ve skutečnosti tuto parcelu Obec nevlastí, ale mohla by. Na tuto parcelu se totiž vztahuje řada omezení vlastnických práv.



Obr. 1 Parcela 134/3 v místní části Obce
Zdroj: Katastr nemovitostí

Z náhledu do katastru nemovitostí je patrné, že naproti této parcely se nachází obytné rodinné domy. Zároveň je zde vybudována příjezdová komunikace a jsou rozvedeny inženýrské sítě do ostatních domů, i když samotná přípojka u této parcely chybí. Potencionální kupec by zřejmě měl zájem o koupi pouze části této parcely. Obytné domy a pozemky nacházející se na protější straně mají zhruba okolo 600 m².

V případě, že by Obec vlastnila tuto parcelu už v roce 2015 a měla by zájemce na koupi 700 m², došlo by k rozdělení původní parcely na dvě části. Podle výpisu z katastru nemovitostí se jedná o ornou půdu. Potencionální kupec zatím nezažádal o stavební povolení u stavebního odboru obecního úřadu a podle zákona o DPH platného a účinného do 31. 12. 2015 se tedy nejedná o stavební pozemek. Zároveň se na pozemku nenachází žádná stavba, a proto nic nebrání Obci prodat tuto část parcely s osvobozením od DPH, i přesto, že kupující už komunikuje se správcem inženýrských sítí a ještě před uskutečněním koupi byly přivedeny inženýrské sítě i k tomuto nově vzniklému pozemku.

V roce 2016 by se Obec musela zachovat jinak. Přivedení inženýrských sítí k pozemku už napovídá, že pozemek zřejmě bude chtít nový vlastník zastavět. Obec by proto měla komunikovat s kupujícím a zjistit další podrobnosti. Kupující už může mít například počítačový nebo jiný návrh nemovité věci, kterou hodlá v dohledné době na pozemku vystavět. Inženýrské sítě, návrh stavby anebo jen úmysl kupující-

cího zastavět pozemek, aniž by bylo vydáno nebo zažádáno o stavební povolení, dělají z mnou popsaného pozemku z pohledu zákona o DPH účinného od 1. 1. 2016 pozemek stavební, jehož prodej by musel být zatížen DPH.

Kromě rozšíření definice stavebního pozemku podle zákona o DPH je možné se od počátku roku 2016 rozhodnout i u pozemků, jako tomu je u prodeje nemovitých věcí, že původně osvobozené dodání pozemku zdaní. Pokud by byl kupujícím neplátce, může tak Obec učinit bez jeho souhlasu. V případě, že by byl kupujícím plátce DPH, musela by mít Obec souhlas se zdaněním kupující strany a povinnost daň přiznat a zaplatit by byla přenesena na kupujícího. Jak už jsem ale zmínila, v rámci Obce byly prodeje vždy osvobozovány od DPH a ke zmíněným alternativám v průběhu roku 2016 nedošlo.

4.6 Analýza judikátů SDEU a českých soudů

Problematika DPH je harmonizovanou oblastí práva prostřednictvím směrnic a judikátů EU. Příslušné směrnice mají členské státy EU postupně povinnost implementovat do národních předpisů. Prostřednictvím judikátů se SDEU vyjadřuje k výkladovým nesrovnalostem vznikajících ve směrnicích a ostatních zákonech. Následně jsou jednotlivé soudní výroky používány všemi subjekty (podnikatelskými, veřejnoprávními aj.) ke správnému výkladu problematických oblastí. Já se v následující části práce zaměřím na analýzu judikátů a rozhodnutí českých soudů majících vliv na nájem a dodání nemovitých věcí.

4.6.1 Judikáty SDEU

Několik judikátů, mezi které patří například i rozhodnutí C-212/01 Margarete Unterpertinger, kladou důraz na dvě základní zásady v oblasti osvobození od DPH. Veškerý výklad týkající se aplikace osvobození musí být přesný a úzký, protože osvobození jako takové je významnou výjimkou z obecného pravidla, které říká, že každé dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani za úplatu musí být zdaněno. Osvobození nesmí být rozšiřováno nad rámec, který je stanovený ve směrnicích, ale dle rozhodnutí C-8/01 ve věci Taksatorringen nesmí být na druhou stranu znemožněno osvobození uplatňovat (Berger, 2010, s. 372–373). Druhá zásada mluví o obsahu pojmů, který musí být eurokonformní a nesmí být přebírán ze soukromého práva, pokud by se výklad lišil (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 416–417).

a) Dodání nemovitých věcí

Na oblast dodání nemovitých věcí měly v poslední době největší vliv tři judikáty. Jde o rozhodnutí C-468/93 Gemeente Emmen, C-461/08 Don Bosco a C-543/11 Woningstichting Maasdriel. Vyjadřují se k chápání pojmu stavební pozemek a k tomu, které dodání pozemku by mělo být osvobozeno. Proto na základě těchto judikátů došlo ke změně v českém právním předpisu v § 56 zákona o DPH od 1. 1. 2016. Ju-

dikáty požadují zdanění nejen zastavěného pozemku nebo pozemku, na který je vydáno stavební povolení, ale i těch, u kterých existuje úmysl je zastavět. To v českém národním předpise doposud chybělo (Holubová, 2016, s. 51).

V návaznosti na nově upravený § 56 vyvstává otázka, jak některé nově uvedené pojmy vykládat. Konkrétně jde o § 56 odst. 2 písm. a) bod 1. Zde se hovoří o pozemku, který byl předmětem stavebních prací. Z už zmíněného rozhodnutí C-543/11 Woningstichting Maasdriel vyplývá, že odstraněním původní stavby ještě před prodejem je sice vytvořen nezastavěný pozemek, ale to neznamená, že může být dodán osvobozeně. Z provedených úkonů (stavebních prací) je patrné, že pozemek je určen k budoucí výstavbě, a proto musí být prodán s daní (GFŘ, 2015).

Další vliv na zdanění nebo osvobození dodání pozemku mají i rozhodnutí C-315/00 Maierhofer nebo C-532/11 Susanne Leichenich. Ty nebyly přímo promítnuty do znění zákona, ale je potřeba je brát v úvahu, pokud prodáváme pozemek. GFŘ se vyjadřuje tak, že je možné osvobodit pozemek, na kterém se nacházejí drobné stavby sloužící k ochraně nebo ke kvalitnějšímu využití pozemku (GFŘ, 2015). Ve zmíněných judikátech u těchto drobných staveb je podstatné, do jaké míry jsou objektivním cílem dodání. Podle toho se pak posuzuje, jestli se jedná o pozemek zastavěný či nikoliv a jestli bude jeho dodání zdaněno nebo osvobozeno.

Právě zmíněná rozhodnutí upravují i to, jak chápe Směrnice o DPH pojem budova. Podle Směrnice o DPH je budova stavbou pevně spojenou se zemí. Jde tedy o různé konstrukce (nejen klasické domy nebo haly se střechou), které mohou naplnit definici budovy podle Směrnice o DPH. Podle rozhodnutí C-532/11 je stavbou pevně spojenou se zemí i loď pevně připoutaná ke břehu. Stejně tak je to i mobilní stavební buňka podle judikátu C-315/00.

b) Nájem nemovitých věcí

Aby plátce DPH mohl zvažovat, zda se jedná o osvobozený nebo zdaňovaný nájem, musí si být nejprve jistý tím, že poskytovaná služba je opravdu pronájmem. A právě rozhodnutí SDEU jsou stěžejní pro výklad pojmu nájem, který musí být opět eurokonformní. Jedná se o řadu judikátů, mezi které patří například C-326/99 Goed Wonen, C-150/99 Stockholm Lindopark AB nebo C-275/01 Sinclair Collis. Ty definují pronájem jako dočasné umožnění konkrétní osobě užívat sjednanou nemovitou věc na sjednanou dobu za předem sjednanou úplatu s tím, že je zároveň omezen přístup třetím osobám (GFŘ, 2015).

Konkrétně rozhodnutí ve věci C-275/01 Sinclair Collis se zabývalo otázkou, zda je poskytnutí plochy pro umístění automatů na cigarety pronájmem části nemovité věci. To bylo v daném rozsudku zamítnuto, protože bylo porušeno hned několik hlavních kritérií z definice pronájmu. Nebyla přesně definována část nemovité věci, která je pronajímána. Dále z důvodu otevírací doby neměl vlastník automatů nepřetržitý přístup k pronajaté nemovité věci, ale na druhou stranu k ní měly přístup i třetí osoby. Rozhodnutí C-150/99 Stockholm Lindopark AB řeší otázku, zda činnost, kterou provozuje, je pronájmem nemovité věci nebo poskytnutí možnosti

sportovat. Jestliže subjekt podle rozsudku poskytuje možnost použít sportovní zařízení, nejedná se o krátkodobý pronájem, který by byl zdaněn, ale o osvobozené poskytování sportovních služeb (Drábová, Holubová a Tomíček, 2015, s. 475–479).

Zajímavým případem byl také rozsudek C-173/88 ve věci Henriksen. Zde bylo definováno, že prostorem a místem k parkování (podle § 56a odst. 1 písm. b) je nájem prostor a míst k parkování vozidel vždy zdaňován) jsou všechna místa, která jsou označena k parkování vozidel včetně uzavřených garáží. Zároveň je zde řečeno, že pokud tento pronájem úzce souvisí s osvobozeným pronájmem nemovitého majetku sloužícího pro jiný účel, ale tvořícího jednu ekonomickou transakci, pak nemůže být pronájem parkovacího místa (prostoru) z osvobození vyňat (Pronájem prostor, 2011).

4.6.2 Rozhodnutí českých soudů

Kromě judikátů ESD ovlivňují uplatňování DPH nebo osvobození u nájmu a dodání nemovitých věcí i rozhodnutí českých soudů. Tato rozhodnutí většinou navazují nebo vychází z už zmiňovaných judikátů SDEU. Nejčastěji se jedná o rozhodnutí NSS a mezi ty, které mají vliv na dodání nebo nájem nemovitých věcí patří například:

- Rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2011, čj. 8 Afs 41/2010–144 – zde se soud věnuje veřejnoprávním organizacím, respektive obcím. Pokud provádí úplatný převod movitých nebo nemovitých věcí, jsou plátcí DPH a zároveň tato činnost není uskutečňována při výkonu veřejné správy, má obec povinnost uplatnit daň na výstupu bez ohledu na to, zda se jedná o pravidelné nebo jednorázové transakce. Samozřejmě i v tomto případě stále platí, že za určitých zákonem stanovených podmínek může obec tento prodej osvobodit. Předcházející judikaturou k tomuto rozsudku byl mimo jiné i judikát C-446/98 ve věci Fazenda Pública (Sbírka NSS, 2011).
- Rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2010, čj. 1 Afs 70/2010–57 – tento rozsudek říká, že pokud bude provedeno TZ nájemcem se souhlasem pronajímatele na najaté věci, a pokud po skončení nájmu bude TZ přenecháno za úplatu pronajímateli, jedná se o poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH v podobě poskytnutí práva. DUZP je den ukončení nájmu (Sbírka NSS, 2010).
- Rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 93/2008–43 – zde soud jen potvrzuje, že při výkladu pojmu nájem pro účely DPH je potřeba vycházet z judikatury SDEU. Dále je zde stanoveno, že pod pojem nájem nebytových prostor v souvislosti s osvobozením o DPH nepatří plnění, u kterého je sice poskytování nemovité věci nutné, ale zároveň není hlavním cílem daného plnění. Rozsudek vychází z řady judikátů ESD. Jde například o judikát C-358/97 Komise proti Irsku, dále už i mnou zmiňovaný judikát C-150/99 Stockholm Lindopark nebo C-275/01 Sinclair Collis (Sbírka NSS, 2009).
- Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2012, čj. 1 Afs 22/2012-53 – řešenou otázkou je nedílnost plnění. V rámci podnájmu byly poskytnuty nebytové prostory a ty pronajímány osvobozeně podle zákona o DPH. Problém nastává v situaci, ve které jsou tyto nebytové prostory využity k umístění výherních automatů. Majitel nebytových prostorů současně s prostory poskytoval i služby, které jsou

nezbytné pro provoz těchto automatů (zajištění běžného provozu, výkon dozoru v herně a další). Podle soudu nebylo hlavním účelem poskytovaného plnění přenechání práva užívat prostory, ale podílet se na provozu automatů a jimi generovaném zisku. Soud proto rozhodl, že se jedná o jedno plnění, které nelze uvažovat odděleně (nelze rozlišovat plnění na část osvobozenou a část zdaněnou) a toto jedno plnění nelze tedy podřadit pod nájem osvobozený podle zákona o DPH. Tento rozsudek opět vychází z velké řady judikátů SDEU, kterými jsou například C-358/97 Komise proti Irsku, C-150/99 Stockholm Lindöpark, C-326/99 Goed Wonen, C-275/01 Sinclair Collis nebo C-572/07 RLRE Tellmer Property (Sbírka NSS, 2012).

4.6.3 Shrnutí analýzy judikátů ESD a rozhodnutí českých soudů

Cílem judikátů SDEU je zpřesnění výkladu evropského práva a vytvoření větší jistoty pro subjekty, které se musí daným právem řídit. Na základě vydaných rozhodnutí jsou pak posuzovány i další případy, subjekty v nich mohou hledat shodu se svým vlastním případem a zákonodárci jednotlivých členských států mají zároveň podpůrné materiály pro rekodifikaci národních předpisů.

Konkrétně judikáty z oblasti dodání a nájmu nemovitých věcí se snaží o co nejpřesnější vymezení základních pojmů tak, aby byly naplněny cíle Směrnice o DPH. U dodání nemovitých věcí bylo v poslední době pro účely DPH podstatné vymezení stavebního pozemku, které bylo v ČR zcela nedostačující a pozemky byly osvobozovány ve velké míře, i když podle evropského práva tomu tak být nemělo. Pouze nezastavěný pozemek, u kterého ani do budoucna neexistuje úmysl jej zastavět, může být prodán osvobozeně od DPH. Tak je to řečeno ve Směrnici o DPH a analyzované judikáty se snaží o umocnění výkladu. Na základě těchto podkladů byl upraven národní předpis pro DPH a zmíněné požadavky byly do tohoto předpisu zaneseny. V rámci dodání nemovitých věcí se judikáty věnovaly i drobným stavbám. Pokud nejsou hlavním účelem při dodání pozemku a slouží spíše pro ochranu nebo ke kvalitnějšímu využití pozemku, pak nejsou považovány za stavby, které by bránily dodání pozemku jako nezastavěného.

Dalším významným pojmem je samotný nájem, protože často existuje tenká hranice mezi tím, co je nájem a co už poskytnutí služby, i když je využití nemovité věci pro danou službu nezbytné. O nájem tak podle několika judikátů jde tehdy, pokud jsou splněny určitá kritéria. Jde o dočasné umožnění konkrétní osobě užívat sjednanou nemovitou věc na sjednanou dobu za předem sjednanou úplatu s tím, že je zároveň omezen přístup třetím osobám. Teprve poté, co si je subjekt jistý, že se v případě dané transakce jedná o nájem, může začít uvažovat nad tím, zda má povinnost nájem osvobodit nebo zatížit DPH.

Rozhodnutí českých soudů jsou pak už spíše doplňujícími podklady. Ve většině případů rozhodnutí NSS z judikátů SDEU přímo vychází a snaží se subjektům v ČR přiblížit a vysvětlit danou problematiku.

4.7 Vyhodnocení dopadů a doporučení pro osoby povinné k dani

4.7.1 Vyhodnocení dopadů uplatňování režimu zdanění a režimu osvobození u dodání a nájmu nemovitých věcí

Zvolený režim má vliv na to, zda má subjekt povinnost být osobou registrovanou k DPH. Pokud subjekt uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, potom se i přesto, že by splnil ostatní podmínky dle zákona, nestává plátcem DPH. Plátcovství by totiž nemělo smysl a přinášelo by s sebou pouze administrativní náklady. Tyto náklady souvisí s povinností plátce DPH vést daňovou evidenci pro účely DPH nebo podávat daňové přiznání. Mezi plnění, u kterých lze aplikovat režim osvobození bez nároku na odpočet daně, patří právě dodání a nájem nemovitých věcí.

Pokud subjekt nebude uskutečňovat pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, ale i zdanitelná plnění (popřípadě osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně) a zároveň bude splňovat zákonem stanovené podmínky pro registraci k DPH, stává se plátcem DPH. Kromě povinnosti vést daňovou evidenci, podávat daňové přiznání a dalších, vzniká plátcí i právo nárokovat si odpočet daně na vstupu u přijatých plnění. Uplatnění režimu zdanění nebo osvobození má pak vliv na výši odpočtu, kterou si smí podnikatelský, ale i jiný subjekt registrovaný k DPH, uplatnit. Jestli bude mít tento vliv následně dopad i na celkovou finanční situaci subjektu záleží na tom, jak významná je částka odpočtu daně v jeho rozpočtu.

Výše nárokováného odpočtu souvisí s tím, pro jakou činnost je přijaté plnění použito. Pokud je celé plnění využito v rámci ekonomické zdaňované činnosti, má subjekt nárok na odpočet daně v plné výši. Jestliže však využije plnění pro ekonomickou činnost, která je osvobozenou činností bez nároku na odpočet daně (jako například nájem nebo dodání nemovitých věcí při splnění podmínek určených zákonem), plátcí DPH nárok na odpočet daně nevzniká.

Ve vlastním zpracování diplomové práce jsem analyzovala dvě situace. Z provedené analýzy jsem získala zcela rozdílné výsledky. Byly prokázány odlišné dopady využití režimu zdanění namísto osvobození na výši odpočtu daně a následně i na ekonomickou situaci subjektu. Zásadním důvodem pro tyto odlišnosti je různá finanční hodnota přijatých plnění a jejich účel využití.

V prvním případě jsem se věnovala plněním, které subjekt využíval pro všechny své uskutečňované činnosti. V analyzovaných letech 2009 a 2010 totiž nedošlo k žádným stěžejním opravám na pronajímaném majetku. Vzhledem k tomu, že se jednalo o Obec, která se více než ekonomické činnosti věnuje zabezpečení výkonu veřejné správy, byla povinna u těchto analyzovaných plnění používat nejen krátkí koeficient, ale i koeficient poměrný. Obec zároveň na většinu nájmu aplikovala režim osvobození a cílem prováděné analýzy bylo zjistit, jestli by zdanění konkrétních nájmu (u kterých by si podle zákona mohla variantu zdanění zvolit) nemělo dopad na výši uplatněného odpočtu a zároveň i na její ekonomickou situaci. Obec si totiž žádný částečný nárok na odpočet daně nenárokovala. Po aplikaci koeficientů však vznikl Obci nárok na odpočet pouze v částečné výši a hodnota dodatečného odpočtu

tvořila v roce 2009 i v roce 2010 méně než 1 % z celkových výnosů Obce z její ekonomické činnosti. Na druhou stranu se jednalo každý rok o v průměru 45 % z celkově skutečně nárokovaného odpočtu daně Obcí. Dopad vzniklý upřednostněním režimu zdanění u nájmu nebytových prostor a pozemků v letech 2009 a 2010 na ekonomickou situaci byl minimální.

Zásadní vliv na výši dodatečně nárokovaného odpočtu daně, a tedy i na výsledky mnou prováděné analýzy, měl zmíněný poměrný koeficient. V roce 2010 jednou z hlavních oprav bylo zateplení obecního úřadu. Ten je ale využíván pro všechny činnosti a Obec tak musela aplikovat na tato přijatá plnění nejen kráticí, ale i poměrný koeficient. Poměrný koeficient jsem počítala jako podíl výnosů z ekonomické činnosti vůči celkovým výnosům Obce. V roce 2010 jsem získala poměrný koeficient ve výši 11 %. To byl hlavní důvod proč si Obec u celkově zaplacené daně ve výši 620 932 Kč v rámci zateplení obecního úřadu mohla nárokovat jen 68 302 Kč. Po aplikaci i kráticího koeficientu se částka snížila na konečných 25 955 Kč.

Ve druhém případě byla situace odlišná. Obec pronajímala koupaliště za pouhých 1 000 Kč ročně jako zdaňované plnění. Díky tomu si mohla nárokovat odpočet v plné výši u provedeného TZ na dětském brouzdališti v roce 2016. Konkrétně se jednalo o částku 405 069 Kč, která tvoří 12,9 % z celkových výnosů Obce z ekonomické činnosti za rok 2016. Zde by aplikace režimu osvobození, který byl u konkrétně tohoto nájmu aplikován v letech 2011 až 2015, měla významný dopad na finanční situaci.

Výběr správného režimu u dodání nemovité věci má vliv na to, která strana transakce bude mít povinnost přiznat a zaplatit daň. Subjekt musí přesně vědět, jestli má podle zákona povinnost prodej zdanit, osvobodit anebo může provést dobrovolné zdanění. Zároveň ještě záleží i na tom, jestli se transakce uskutečňuje mezi dvěma plátcí nebo je kupujícím neplátce DPH. Modelové situace prodeje dětského brouzdaliště a s ním vzniklé možné situace byly nastíněny v kapitole 4.4.3. Pokud je plnění dodáváno neplátcí DPH, pak v případě povinného i dobrovolného zdanění odvádí daň prodávající. Pokud by ale objekt byl prodáván plátcí DPH, musí mít prodávající Obec při dobrovolném zdanění souhlas od kupujícího a poté přeneše povinnost přiznat a zaplatit daň právě na kupujícího. Pokud by se rozhodl dodání osvobodit, protože byly naplněny podmínky stanovené zákonem, nemusí plátce řešit získání souhlasu a hodnotu plnění by pouze uvedl na řádku č. 50 daňového přiznání.

V neposlední řadě ovlivní zvolený/povinně uplatněný režim i to, zda má plátce povinnost poskytnuté plnění vykázat v KH. Pokud je plnění osvobozené, pak se do KH nijak nezaznamená. V případě, že budou nájem nebo dodání nemovité věci zdaněny, objeví se tato plnění v oddílu A.

4.7.2 Vyhodnocení dopadů režimu zdanění nebo osvobození na výši kráticího koeficientu a na úpravu odpočtu daně

Jak už jsem naznačila, režimy zdanění nebo osvobození mají zásadní vliv na výši kráticího koeficientu. Podstatou koeficientu je snížit nárok na odpočet daně, pokud bude plnění použito pro ekonomické účely, které jsou však osvobozené bez nároku na odpočet daně. Způsob výpočtu kráticího koeficientu je přesně stanoven zákonem

o DPH a u všech subjektů musí být proto shodný. Čím větší bude podíl subjektem poskytovaných osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně na plněních s nárokem na odpočet daně, tím se bude zvyšovat jmenovatel výpočtu a bude se snižovat hodnota krátkého koeficientu.

Uvedenou problematiku jsem u Obce analyzovala v letech 2009 a 2010. Konečným výstupem dílčího úkolu bylo zjistit dopad aplikace převládajícího režimu osvobození na její finanční situaci. Obec se rozhodla od počátku svého plátcovství všechny pronájmy poskytovat osvobozeně od DPH (až na jednu výjimku – koupaliště v roce 2009 a 2010). Na základě tohoto rozhodnutí se jí snižoval podíl zdaňovaných příjmů zobrazených v čitateli vzorce pro krátký koeficient a na druhou stranu se zvyšoval jmenovatel s tím, jak docházelo k nárůstu osvobozených příjmů. Krátký, respektive vypořádací koeficient, byl podle Obce v roce 2009 ve výši 6 % a v roce 2010 ve výši 22 %. Výše koeficientů mohla být jedním z hlavních důvodů, proč si Obec v těchto letech neuplatnila žádný částečný nárok na odpočet daně. Na základě tohoto zjištění jsem provedla modifikaci, při které jsem na určité konkrétní nájmy (podle nájemních smluv) aplikovala namísto režimu osvobození režim zdanění. Díky tomu se vypořádací koeficienty v obou letech zvýšily. V roce 2009 z původních 6 % na 68 % a v roce 2010 z původních 22 % na 38 %. Jak už jsem ale uvedla v předešlé podkapitole, nárůst vypořádacích koeficientů neměl velký dopad na výši odpočtu daně a následně ani na finanční situaci Obce. Důvodem bylo, že v analyzovaných letech nedošlo k významným plněním týkajících se mnou zdaněných nebytových prostorů nebo pozemků, u kterých by Obec přišla o významnou část odpočtu z důvodu aplikovaného režimu osvobození. Zároveň musel být u většiny analyzovaných plnění použit nejen koeficient krátký, ale i poměrný.

Zároveň je potřeba upozornit, že krátký koeficient získaný z hodnot osvobozených a zdaněných plnění je využíván pro celý subjekt. Proto by Obec mohla mít problém s nízkými hodnotami vypořádacích koeficientů v jednotlivých letech. Pokud by provedla například opravy na majetku využívaném z velké části pro zdaňovanou činnost a jen například z 10 % pro činnost osvobozenou, musela by aplikovat na odpočet daně v roce 2010 její 22% vypořádací koeficient. Toho si je ale analyzovaná Obec pravděpodobně vědoma, protože se správně zachovala v případě pronájmu koupaliště, u kterého spolu s prováděným TZ začala aplikovat režim zdanění namísto režimu osvobození.

V souvislosti s pořízeným dlouhodobým majetkem se 5 nebo 10 let podle typu dlouhodobého majetku sleduje, jestli se nezměnil účel jejich využití, který by měnil i nárok na odpočet daně oproti původně uplatněnému odpočtu. A právě změna režimu znamená změnu účelu, a tudíž i povinnost provést úpravu odpočtu daně. Tento vliv jsem nastínila v kapitole 4.4.1. Obec si ve skutečnosti u TZ dětského brouzdaliště v roce 2016 nárokovala plný odpočet daně ve výši 405 069 Kč. Pokud by se v následujících letech rozhodla nájem koupaliště osvobodit, potom by v každém dalším roce v rámci lhůty pro úpravu odpočtu daně musela příslušnému správci daně vracet jednu desetinu odpočtu daně ve výši 40 507 Kč. V prvním roce, ve které by ke změně došlo, by ale mohla zohlednit počet měsíců, po které byl ještě nájem koupaliště zdaňován. Tento postup by samozřejmě platil i v opačné situaci, ve které by

Obec při pořízení TZ neměla nárok na odpočet daně a v následujících letech by pronájem koupaliště začala zdaňovat. To by znamenalo provést úpravu odpočtu daně a nárokovat si částku 40 507 Kč, pokud by se jednalo o celý kalendářní rok.

Dalším důvodem k provedení úpravy odpočtu daně je změna v hodnotě použitých koeficientů. Tato problematika byla nastíněna v kapitole 4.4.2, kdy Obec areál koupaliště využívá jak v rámci osvobozené činnosti bez nároku na odpočet daně, tak i k činnosti zdaňované. Proto by si u TZ mohla uplatnit pouze částečný nárok na odpočet daně. Při využití vypořádacího koeficientu z roku 2016 ve výši 29 % by si mohla z celkové částky daně 509 909 Kč uplatnit nárok v hodnotě 147 874 Kč. Tato částka však nemusí být konečná. Po dobu následujících 10 let by Obec měla povinnost evidovat vývoj krátkého koeficientu a sledovat, jestli se jeho hodnota neliší o více jak 10 procentních bodů oproti hodnotě z roku 2016. V posledním bodě této kapitoly jsem naznačila souběh krátkého a poměrného koeficientu u TZ. V takovém případě je potřeba testovat součin obou koeficientů na rozdíl 10 procentních bodů oproti původně použitému ukazateli nároku na odpočet daně.

Posledním v práci analyzovaným důvodem k provedení úpravy odpočtu daně byl prodej dlouhodobého majetku. Při dodání nemovitých věcí záleží, jestli jsou prodávány ještě ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně. Pokud ano, zjišťuje se, jestli se mění podmínky nároku na odpočet daně oproti původně uplatněnému. V případě prodeje se totiž musí provést jednorázová úprava odpočtu daně. Ve vlastní práci byl uveden prodej TZ dětského brouzdaliště, ke kterému došlo v roce 2022 (kolaudační souhlas k TZ byl udělen 16. června 2016). Do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně zbývaly ještě 4 roky včetně roku prodeje. Při osvobozeném prodeji by Obec musela z původně uplatněného odpočtu daně ve výši 405 069 Kč vrátit 162 028 Kč. Jednalo by se o zhruba 5 % z celkových ekonomických výnosů Obce za rok 2016. Velikost dopadu tak závisí na mnoha kritériích, mezi které patří například v jaké části pěti nebo desetileté lhůty k prodeji dochází. Od toho se pak odvíjí, jakou částku bude muset subjekt vrátit. Zároveň je podstatné i to, o jak významnou položku v rozpočtu subjektu se jedná.

4.7.3 Doporučení pro osoby povinné k dani

Na základě vyhotovení praktické části diplomové práce jsem provedla vyhodnocení dopadů uplatňování DPH u dodání a nájmu nemovitých věcí. Nyní navrhuji doporučení pro osoby povinné k dani, které by měly být zváženy.

- 1. Osoba povinná k dani by měla sledovat výši svého obratu.** Základním důvodem je samozřejmě povinnost vyplývající ze zákona o DPH. Jakmile osoba povinná k dani překročí obrat 1 000 000 Kč za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, má povinnost se registrovat k DPH a stát se plátcem DPH. Pokud osoba povinná k dani však vykonává pouze plnění, která by mohla být nebo musela být osvobozena bez nároku na odpočet daně, nemusí se stát plátcem DPH, i když překročila obrat. Musí si však dávat pozor na typ plnění, která poskytuje. Příjmy ve výši 1 100 000 Kč z nájmu jednotek neplátcům pro bydlení nezpůsobují povinnou registraci k DPH. Stačil by však další příjem

i v hodnotě 1 Kč, který by měl být zdanitelným příjmem a už vzniká této osobě povinnost registrovat se k DPH a stát se plátcem DPH. Každá osoba povinná k dani by měla zvážit, zda jí plátcovství ponese nějaké výhody. Jestliže se nechce stát plátcem DPH, musí si hlídat své příjmy a obrat.

- 2. Plátce by si měl uvědomovat rozdíl mezi krátkým koeficientem a koeficienty poměrnými.** Krátký koeficient má každý subjekt jen jeden a je počítán podle postupu daného zákonem. V čitateli je suma uskutečněných plnění s nárokem na odpočet a ve jmenovateli je suma čitatele a zároveň suma plnění bez nároku na odpočet daně. Je využíván v případě, že je majetek použit pro ekonomickou činnost, která je však osvobozená bez nároku na odpočet daně. U krátkého koeficientu nezáleží na skutečném podílu využití daného objektu pro osvobozenou činnost. Tzn. že i u objektu, který je z 90 % využíván pro zdaňovanou činnost, může být plátce DPH nucen uplatňovat odpočet daně krácený 25% krátkým koeficientem. Na druhou stranu poměrných koeficientů může mít každý subjekt tolik, kolik jich potřebuje. Poměrný koeficient se využívá v situaci, ve které je plnění použito pro neekonomickou činnost (například soukromá spotřeba nebo výkon veřejné správy). Pro každý objekt, na který by měl být poměrný koeficient aplikován, může být specifikováno jiné kritérium pro jeho výpočet. V zákoně není určen způsob výpočtu. Poměrný koeficient na rozdíl od krátkého koeficientu, by měl co nejvíce vystihovat skutečné použití objektu pro činnost ekonomickou a neekonomickou.
- 3. Plátce musí provést fiktivní dodání zboží u majetku vytvořeného vlastní činností, u kterého má nárok na odpočet daně v částečné výši.** U majetku vytvářeného vlastní činností, který bude po zařazení do užívání využíván pro účely vytvářející částečný nárok na odpočet daně, je subjekt povinen provést fiktivní dodání majetku (jako by prodával majetek sám sobě). Plnění tak uvede podle daňové sazby na řádku č. 1 nebo 2 daňového přiznání. Zároveň mu vznikne nárok na odpočet daně, ale pouze v částečné výši.
- 4. Plátce by měl analyzovat výši příjmu z nájmu nemovité věci vůči celkovým příjmům.** Plátce DPH by si na počátku dlouhodobého pronájmu nebytových prostor nebo pozemku měl uvědomit, o jak velkou sumu příjmů z nájmeného se jedná ve vztahu k ostatním příjmům. Ať už subjekt zvolí režim zdanění nebo osvobození, částka bude vstupovat do výpočtu krátkého koeficientu a bude ovlivňovat jeho výši. Krátký koeficient pak ovlivní výši odpočtu daně, kterou si může subjekt nárokovat, pokud se jedná o přijaté plnění použité pro účely zdaňované, ale i od daně osvobozené bez nároku na odpočet. Následně, pokud by se jednalo o významnou částku daně v rámci rozpočtu subjektu, může v konečném důsledku ovlivnit i jeho ekonomickou situaci.
- 5. Plátce by měl zdanit ty nájmy, u kterých to zákon dovoluje.** Pokud si subjekt zvolí režim osvobození, měl by si uvědomit, že tímto rozhodnutím nebude

mít nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění souvisejících s touto nemovitou věcí. Zároveň tím snižuje hodnotu počítaného krátkého koeficientu a ovlivňuje celkovou výši částečného odpočtu nárokovaného daným subjektem. Z těchto důvodů bych doporučila plátcům a konkrétně i mnou analyzované Obci zdanit ty nájmy, u kterých jí to zákon dovoluje (jsou pronajímány plátcem DPH). S velkou pravděpodobností to nebude nájemci (plátcem DPH) vadit, protože bude prostor využívat pro svou zdaňovanou ekonomickou činnost a bude si moci uplatňovat plný nárok na odpočet daně.

- 6. Plátce by se měl od začátku snažit vyhledávat pro své pronájmy nebytových prostor nájemníky, kteří budou plátcem DPH.** Pokud plátce DPH bude vycházet z výše uvedených doporučení a na základě provedené analýzy zjistí, že výše příjmu z pronájmu bude tvořit velký podíl na rozpočtu příjmu subjektu, popřípadě chystá provést větší opravu nebo TZ, bude chtít na pronájem aplikovat režim zdanění. Proto by se už od prvopočátku vyhledávání potenciálních nájemců měl soustředit na ty, kteří jsou plátcem DPH tak, aby nájem mohl být opravdu zdaněn.
- 7. Plátce by měl do nájemní smlouvy přidat odstavec, který mu dovoluje zvýšit nájemné o výši DPH.** V situaci, ve které plátce DPH pronajme nebytový prostor v režimu osvobození ať už z jakéhokoliv důvodu, neměl by zapomenout do nájemní smlouvy přidat ujednání umožňující po vzájemné dohodě nájemné navýšit o částku DPH (samozřejmě pokud je nájemce plátcem DPH). Další možností je v případě potřeby vyměnit nájemce neplátce za nájemce plátce DPH tak, jak to udělala Obec u objektu koupaliště, u kterého se chystala provést TZ v hodnotě přesahující 2 mil. Kč. Nesmět si nárokovat odpočet daně by pro ni znamenalo velkou finanční újmu. Ne vždy je však plátce schopen dostatečně rychle najít nového nájemce, popřípadě vypovědět současnou smlouvu.
- 8. Plátce by měl vést evidenci majetku a technického zhodnocení na majetku.** Tato evidence je důležitá pro potřeby úpravy odpočtu daně. V evidenci by měl plátce vést údaje o tom, kdy byl majetek pořízen a jaký si uplatnil nárok na odpočet daně včetně použitých koeficientů. Plátce DPH má povinnost provádět úpravu odpočtu daně vždy, když dojde ke změně mezi poměrnými nebo krátkými koeficienty o více jak 10 procentních bodů. Jestliže dochází k souběhu obou koeficientů, testován je jejich součin. Za pomoci evidence subjekt získá informace, jestli má povinnost provést úpravu odpočtu daně a také jak dlouho má ještě povinnost tyto údaje sledovat, respektive v jaké části pětileté nebo desetileté lhůty pro úpravu odpočtu daně se právě nachází.
- 9. Plátce by měl sledovat účel využití dlouhodobého majetku.** Ve zmíněné evidenci by měl být uveden i účel využití majetku, protože změna účelu využití je dalším důvodem zakládajícím povinnost/nárok provést úpravu odpočtu daně.

- 10. Plátce by měl analyzovat, jak velký podíl tvoří nárokovaný odpočet daně na jeho celkových příjmech.** Pokud si subjekt uplatní u pořízeného dlouhodobého majetku nebo provedeného TZ nárok na odpočet daně, měl by si po dobu pěti nebo deseti let dávat pozor jakým způsobem s daným majetkem nakládá. V případě, že odpočet daně byl svou hodnotou významnou částkou pro rozpočet subjektu, potom by se subjekt měl snažit účel využití neměnit (neměnit uplatnění DPH na režim osvobození). Jinak by musel provádět úpravu odpočtu daně a uplatněný odpočet postupně vracet správci daně.
- 11. Plátce by si měl být vědom specifik daňových dokladů souvisejících s nájmem.** V ČR se využívají převážně platební a splátkového kalendáře. Plátce DPH si musí dávat pozor, aby jednotlivé nájemy byly zaznamenány ve správné části podávaného KH, které patří mezi daňová tvrzení od 1. 1. 2016. Rozhodující nejsou jednotlivá měsíční plnění, ale suma celého dokladu.
- 12. Při prodeji pozemků by měl plátce DPH znát rozšířenou definici stavebního pozemku pro účely DPH.** Plátcí DPH by se od 1. 1. 2016 měli více soustředit na podmínky, za kterých prodávají pozemky. Na základě striktnějšího definování stavebního pozemku pro účely zákona o DPH, je více pravděpodobné, že prodej pozemku bude muset být uskutečněn v režimu zdanění.
- 13. Plátce musí při dodání nemovité věci vědět, jestli je kupujícím plátce nebo neplátce DPH a v jakém režimu se dodání uskutečňuje.** Subjekt si musí být vědom toho, že v případě prodeje nemovité věci musí přesně vědět, jestli prodává majetek s daní dobrovolně anebo povinně, z čehož plyne, že musí vědět i to, jestli měl, má nebo bude mít možnost na příslušné dodání aplikovat režim osvobození. Nově totiž vznikla povinnost aplikovat režim přenesení daňové povinnosti, pokud dojde k dobrovolnému zdanění dodání nemovité věci, přičemž kupující je plátcem DPH. Ten zároveň musí se zdaněním prodeje souhlasit. V zákoně není uvedeno, v jaké formě nebo jak by měl souhlas vypadat. Pro lepší důkazní informace v případě potřeby vůči příslušnému správci daně bych doporučila prodávajícímu subjektu získat písemný souhlas kupujícího se zdaněním prodeje.
- 14. Plátce DPH by měl sledovat termín pro úpravu odpočtu daně ve spojitosti s dodáním nemovité věci.** U dodání nemovitých věcí bych každému subjektu doporučila, aby si v rámci svého účetního softwaru nebo jakkoliv jinak efektivně poznamenal, že má povinnost v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, ve kterém byl prodej uskutečněn, provést úpravu odpočtu daně, pokud došlo ke změně v nároku na odpočet daně.

5 Závěr

Primárním cílem diplomové práce bylo vyhodnotit dopady uplatňování režimu zdanění nebo osvobození u nájmu a dodání nemovitých věcí. Dále jsem si v úvodu práce stanovila, že vyhodnotím také dopady těchto režimů na krátkí koeficient a na úpravu odpočtu daně. V průběhu dvoudenní konzultace a navazující spolupráce s konkrétní Obcí jsem získala její účetní a daňové záznamy. Ty jsem zanalyzovala, zpracovala a z části doplnila o modelové situace.

Na počátku jsem identifikovala, že zvolený režim uplatňovaný osobou povinnou k dani může ovlivnit, zda bude mít subjekt povinnost registrovat se k DPH. Jestliže subjekt uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, mezi která patří i nájem a dodání nemovité věci, pak se nemusí při překročení stanoveného obrátu stát plátcem DPH, pokud si sám o plátcovství nezažádá. U dodání nemovité věci má aplikovaný režim vliv na to, která strana transakce je povinna daň přiznat a odvést. Zásadní vliv má zvolený/povinně uplatněný režim na nárokový odpočet daně na vstupu. Aplikace režimu osvobození od DPH znemožňuje plátcí nárokovat si plný odpočet daně.

Zanalyzovaná data jsem přenesla do tabulek a vypočetla jsem koeficienty související s odpočtem daně. Částka kráceného nároku je určena výší krátkého koeficientu. Ten musí být využit v okamžiku, kdy je přijaté plnění použito pro ekonomickou činnost zdaněnou, ale i osvobozenou bez nároku na odpočet daně. Výše použitého krátkého koeficientu však není stanovena podle skutečného podílu využití, ale podle přesně popsaného postupu v zákoně o DPH. Čím větší podíl osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně subjekt poskytuje ve srovnání s jeho zdaňovanými příjmy, tím je krátkí koeficient nižší a tím si subjekt může uplatňovat nižší krácené odpočty daně. U mnou analyzované Obce byly krátkí koeficienty především v prvních letech plátcovství nízké zhruba mezi 6 a 22 %. To byl také nejspíš důvod, proč si Obec nenárokovala žádný částečný odpočet daně.

Ovlivnění odpočtu daně může mít v konečném důsledku dopad i na ekonomickou situaci subjektu. Velikost dopadu se odvíjí od velikosti neuplatněného odpočtu daně z důvodu aplikace režimu osvobození od DPH a od toho, jak významnou položkou je tento neuplatněný odpočet v rozpočtu subjektu. U Obce jsem vyhodnotila dvě rozdílné situace. V prvním případě jsem zanalyzovala roky 2009 a 2010 a zjistila jsem, že dopad na ekonomickou situaci byl minimální. Dodatečně získaný částečný odpočet daně tvořil méně jak 1 % z ekonomických výnosů Obce. Ve druhém případě jsem zanalyzovala období roku 2016 a vyhodnotila jsem, že by volba režimu osvobození namísto zdanění měla velký dopad na její finanční situaci. Výše neuplatněného odpočtu by tvořila zhruba 12,9 % z ekonomických výnosů.

Vytvořením modelových situací s využitím skutečně realizovaného technického zhodnocení dětského brouzdaliště jsem zjistila, že prostřednictvím odpočtu ovlivní zvolený režim i úpravu odpočtu daně. Subjekt si musí dávat obzvlášť pozor, pro jaké účely nemovité věci využívá. Na počátku si podle účelu použití uplatní určitý nárok na odpočet daně. V následujícím pětiletém nebo desetiletém období musí plátce DPH provádět úpravu odpočtu daně vždy, když se účel využití změní.

K úpravě odpočtu daně může docházet i bez toho, aniž by se měnil účel použití majetku. Pokud byl při pořízení uplatněn částečný nárok na odpočet daně, plátce má povinnost sledovat vývoj jeho poměrných koeficientů a krátícího koeficientu. Jestliže dojde ke změně koeficientů o více jak 10 procentních bodů, musí dojít k úpravě odpočtu daně.

Na základě provedeného vyhodnocení dopadů jsem následně navrhla konkrétní doporučení pro osoby povinné k dani. Pokud osoba povinná k dani uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně a zároveň překročí zákonem stanovený obrat, měla by si hlídat, jaká další plnění bude poskytovat. V opačném případě se bude muset stát plátcem DPH. Dále platí, že plátce DPH by si měl uvědomovat hlavní rozdíly mezi krátícím a poměrným koeficientem. Krátící koeficient má každý subjekt jen jeden a bude aplikován na všechna plnění, která jsou z části využívána i pro činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně. Není zde zohledněno skutečné využití objektu pro osvobozená plnění. Poměrných koeficientů může mít plátce více a každý může být stanoven podle jiného kritéria. Poměrné koeficienty by měly zohledňovat skutečné využití majetku pro neekonomickou činnost a podle toho snižovat nárok na odpočet daně. Plátce daně by měl v návaznosti na výpočet krátícího koeficientu zvážit, jakou hodnotu bude příjem z pronájmu nemovitě věci tvořit a jak moc ovlivní výši krátícího koeficientu. Zároveň je nutné, aby plátce zvážil i velikost odpočtu daně, kterou si nebude moci nárokovat a jestli to nebude mít dopad na jeho ekonomickou situaci. Aby krátící koeficient nebyl zbytečně nízký, doporučuji, aby plátce zdanil ty nájmy, u kterých je to možné. Pro účely úpravy odpočtu daně je důležité, aby si plátce vedl evidenci majetku a jeho technického zhodnocení. V evidenci by měl mít zaznamenané, kdy majetek pořídil a jaký odpočet uplatnil včetně použitých koeficientů. Díky tomu zjistí, po jak dlouhou dobu má povinnost hlídat podmínky pro úpravu odpočtu daně. Pokud uplatněný nárok na odpočet daně tvořil velký podíl na celkových výnosech subjektu, měl by se snažit neměnit účel využití, který by znamenal také nutnost provést úpravu odpočtu daně. U dodání pozemků musí plátce znát novou úpravu vymezení stavebního pozemku účinnou od 1. 1. 2016. V neposlední řadě si musí být plátce vědom, že při prodeji dlouhodobého majetku má povinnost provést úpravu odpočtu daně až v posledním zdaňovacím období roku, ve kterém k prodeji došlo.

V závěrečné části práce jsem provedla analýzu judikátů ESD a českých soudů a vyhodnotila jejich dopad na zkoumanou oblast. V oblasti dodání nemovitých věcí jsem identifikovala tři judikáty, které měly na danou oblast významný vliv. Jde o C-468/93 Gemeente Emmen, C-461/08 Don Bosco a C-543/11 Woningstichting Masdriel. Ty jsou důvodem, proč došlo ke zpřísnění a rozšíření definice stavebního pozemku v českém národním předpisu. U nájmu mezi stěžejní judikáty v poslední době patří C-326/99 Goed Wonen, C-150/99 Stockholm Lindopark AB a C-275/01 Sinclair Collis. Ty se zaměřují především na definování pojmu nájem. Rozhodnutí českých soudů jsou nejčastěji vydána NSS a snaží se subjektům danou problematiku přiblížit a vysvětlit.

6 Literatura

6.1 Knižní publikace

BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-83-8.

DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 717 s. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-657-8.

DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-740-9.

FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Lydie MUSILOVÁ. *Průvodce DPH u neziskových subjektů 2013/2014*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně. ISBN 978-80-7263-833-8.

GALOČÍK, Svatopluk. *DPH 2016: výklad s příklady*. Praha: Grada, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5500-7.

HOLUBOVÁ, Olga. *Osvobození od DPH: vybrané oblasti včetně § 56 zákona o DPH*. 2., rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-082-1.

HOLUBOVÁ, Olga. *Osvobození od DPH: vybrané oblasti*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 95 s. ISBN 978-80-7478-515-3.

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech: k 1. 5. 2016*. 11. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2016. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-021-8.

MUSILOVÁ, Lydie a Dagmar FITŘÍKOVÁ. *Praktická aplikace DPH u územních samosprávných celků*. Karviná: Paris, 2010. ISBN 978-80-87173-15-2.

PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 1. 2015*. Olomouc: ANAG, 2015. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-938-0.

PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 1. 2016*. Olomouc: ANAG, 2016. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-005-8.

SKÁLA, Milan. *Zvláštnosti zdaňování nemovitých věcí*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-820-8.

VYCHOPEŇ, Jiří. *Nemovitě věci v podnikání. 2., aktualiz. a rozš. vyd.* Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-634-1.

6.2 Elektronické zdroje

BĚHOUNEK, Pavel. Uplatnění DPH u převodu pozemků a staveb v roce 2016. *Komunitní portál účetních expertů* [online]. 2016 [cit. 2016-11-19]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d53053v64883-uplatneni-dph-u-prevodu-pozemku-a-staveb-v-roce-2016/>

BEZOUŠKA, Petr. Právo stavby, aneb když dům k pozemku nepatří. *PRK Partners* [online]. 2014 [cit. 2016-11-16]. Dostupné z: <https://www.prkpartners.cz/rekodifikace/legislativni-novinky/215-pravo-stavby-aneb-kdyz-dum-k-pozemku-nepatri/>

Databáze aktuálních daňových tiskopisů. *Finanční správa ČR* [online]. 2017 [cit. 2017-05-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu.aspx>

DĚRGEL, Martin. Úprava odpočtu daně. *Portál POHODA* [online]. 2013 [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/uprava-odpoctu-dane/>

DPH: pojem nájem nebytových prostor. *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 2009 [cit. 2017-04-09]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-pridane-hodnoty-pouziti-prava-spolecenstvi-pojem-najem-nebytovych-prostor.p2236.html>

DPH: TZ na najatém majetku. *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 2010 [cit. 2017-04-09]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-pridane-hodnoty-technicke-zhodnoceni-na-najatem-majetku.p2180.html>

DPH: úplatné převody movitých věci uskutečňované obcí. *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 2011 [cit. 2017-04-09]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-pridane-hodnoty-uplatne-prevody-movitych-veci-uskutecnovane-obci.p2323.html>

DPH: osvobození od daně; jediné nedílné plnění. *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 2012 [cit. 2017-04-09]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-pridane-hodnoty-osvobozeni-od-dane-jedine-nedilne-plneni.p2514.html>

DPH: použití práva společenství, pojem "služba úzce související se sportem". *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 2013 [cit. 2017-04-27]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-pridane-hodnoty-pouziti-prava-spolecenstvi-pojem-služba-uzce-souvisejici-se-sportem.p2826.html>

FRANĚK, Pavel. Obec a její registrace k DPH. *Moderní obec* [online]. 2014 [cit. 2017-02-03]. Dostupné z: <http://moderniobec.cz/obec-a-jeji-registrace-k-dph/>

FUČÍK, Ivan. Nemovitosti - novinky a změny od roku 2014. *Fučík & Partneři* [online]. 2014 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/nemovitosti-novinky-a-zmeny-od-roku-2014/>

Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016. *Finanční správa ČR* [online]. [cit. 2016-11-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Info-nemovitosti-2016.pdf>

JENDŘEJKOVÁ, Alena. Problematika dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností [online]. 2012 [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <file:///C:/Users/Sarka/Downloads/110420124114-dlouhodobymajetek-vytvoreny-vlastni-cinnosti-seminar-dph.pdf>

KADLEC, Michal. Účetní a daňové doklady. *Portál POHODA* [online]. 2014 [cit. 2017-02-09]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/ucetni-a-danove-doklady/>

KANDLER, Ladislav. Jak, kdy a kde se registrovat k DPH? *Portál POHODA* [online]. 2015 [cit. 2017-04-27]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/jak-kdy-a-kde-se-registrovat-k-dph/>

Katastr nemovitostí. *Nahlížení do katastru nemovitostí* [online]. 2017 [cit. 2017-04-14]. Dostupné z: <http://nahlizeniidokn.cuzk.cz/>

KÖNIGOVÁ, Lenka. DPH u dodání nemovité věci od 1. 1. 2016. *Váš daňový poradce* [online]. 2016 [cit. 2016-11-17]. Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/dph-u-dodani-nemovite-veci-od-1-1-2016/>

KUČERA, Petr. Přiznání k DPH za IV. čtvrtletí 2016. *Jednoduché účetnictví* [online]. 2017 [cit. 2017-02-08]. Dostupné z: <http://www.ucto2000.cz/UCTO-INFO/pk1704.htm>

LINHART, Aleš. Nový občanský zákoník: Umíme správně vyložit pojem stavba? *TZB-info* [online]. 2014 [cit. 2016-11-17]. Dostupné z: <http://www.tzb-info.cz/novy-obcansky-zakonik/11081-umime-spravne-vylozit-pojem-stavba>

MARTÍNKOVÁ, Michaela. Nájem a podnájem nemovitostí z daňového a účetního hlediska – II. díl. *Portál POHODA* [online]. 2013 [cit. 2016-11-19]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/najem-a-podnajem-nemovitosti-z-danoveho-a-ucet-1/>

MATĚJKOVÁ, Martina. Datum uskutečnění zdanitelného plnění v nájemních vztazích. *Živnostník profi* [online]. 2014 [cit. 2017-02-18]. Dostupné z: <http://www.zivnostnik.cz/33/datum-uskutecneni-zdanitelneho-plneni-v-najemnich-vztazich-uniqueidgOkE4NvrWuOxZ4GxLdrsIroR23ka8qH0pLpGVMY1prA/>

NAVRÁTILOVÁ, Markéta. Implementace směrnic ve vnitrostátním právu část I. – rozsah implementační povinnosti. *Epravo* [online]. 2004 [cit. 2016-11-13]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/implementace-smernic-ve-vnitrostatnim-pravu-cast-i-rozsah-implementacni-povinnosti-25334.html>

PITNER, Ladislav. Změny u nemovitých věcí od 1. 1. 2015 a od 1. 1. 2016 – novela zákona o DPH. *Daňový portál profesionálů a daňových poradců* [online]. 2015 [cit. 2016-11-17]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d51256v62900-zmeny-u-nemovitych-veci-od-1-1-2015-a-od-1-1-2016-novela-zako/?search_query=

Pronájem prostor a míst k parkování vozidel spolu s pronájemem bytových/nebytových jednotek. *Daňová judikatura* [online]. 2011 [cit. 2017-04-09]. Dostupné z: <http://www.danepravo.cz/evropska-danova-judikatura/dph-evropska-danova-judikatura-sekce-podnikatel/najem-a-prevod-nemovitosti/pronajem-prostor-a-mist-k-parkovani-vozidel-spolu-s-pronajmem-bytovychnebytovych-jednotek/>

SOBOTKOVÁ, Michaela. Kontrolní hlášení DPH od roku 2016. *Portál POHODA* [online]. 2015 [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/kontrolni-hlaseni-dph/>

SOBOTKOVÁ, Michaela. Kontrolní hlášení v otázkách a odpovědích – 1. část. *Portál POHODA* [online]. 2016 [cit. 2017-02-12]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/kontrolni-hlaseni-v-otazkach-a-odpovedich-%E2%80%93-1-cas/>

TÉGL, Petr. Rekodifikační aktuality. *Havelholasek.cz* [online]. 2014 [cit. 2016-11-15]. Dostupné z: http://www.havelholasek.cz/images/stories/publikace/rekodifikace_cervenec%202014.pdf

TRUHLÁŘOVÁ, Martina. Uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí. *Portál POHODA* [online]. 2015 [cit. 2016-11-06]. Dostupné z: <http://zakony.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/uplatnovani-zakona-o-dph-u-nemovitych-veci-po-1-1/>

UHLÍŘOVÁ, Jana. DPH u obcí z pohledu auditora. *Komunitní portál účetních expertů* [online]. 2008 [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9093v11912-dph-u-obci-z-pohledu-auditora/?search_query=%24index%3D84

ZRALÝ, Zdeněk. Přenesení daňové povinnosti se od 1. 4. 2015 výrazně rozšiřuje. *CÍGLER SOFTWARE* [online]. 2015 [cit. 2017-02-17]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/prenesen-danove-povinnosti-se-od-1-4-2015-vyrazne-rozsiruje/>

ZRALÝ, Zdeněk. Dodání nemovitých věcí z pohledu DPH v roce 2016. *CÍGLER SOFTWARE* [online]. 2016 [cit. 2016-11-18]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/dodani-nemovitych-veci-z-pohledu-dph-v-roce-2016/>

6.3 Právní předpisy

Směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

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

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí.

Vyhláška č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby.

6.4 Ostatní zdroje

Daňové záznamy poskytnuté Obcí – daňová přiznání k DPH a k dani z příjmů právnických osob

Účetní záznamy poskytnuté Obcí – inventární karty, nájemní smlouvy, výkazy účetní závěrky, přijaté faktury a další

7 Seznam tabulek

Tab. 1	Vybrané příklady z klasifikace CZ-CPA dle Českého statistického úřadu	36
Tab. 2	Daňové přiznání k DPH za 3Q/2009	52
Tab. 3	Daňové přiznání k DPH za 4Q/2009	53
Tab. 4	Nájmy nebytových prostor plátcům DPH za 3Q/2009	54
Tab. 5	Nájmy nebytových prostor a pozemků plátcům DPH za 4Q/2009	54
Tab. 6	Nájmy nebytových prostor a pozemků plátcům DPH v roce 2010	55
Tab. 7	Výpis z DP k DPH a z DP k dani z příjmů PO za rok 2009	57
Tab. 8	Zateplení objektu městského úřadu 2009	58
Tab. 9	Všeobecná přijatá plnění roku 2009	58
Tab. 10	Opravy objektu smuteční síň	60
Tab. 11	Zateplení objektu městského úřadu 2010	61
Tab. 12	Souhrnná tabulka výsledků	62
Tab. 13	Údaje za rok 2009 a 2010	63
Tab. 14	Platební kalendář na nájem nebytových prostor v roce 2016	64
Tab. 15	KH za 1. měsíc roku 2016 - Část A.4.	64
Tab. 16	Odpočty související s koupalištěm v letech 2009 a 2010	65
Tab. 17	Technické zhodnocení dětského brouzdaliště	66
Tab. 18	Režim přenesení daňové povinnosti – DP k DPH za 2Q/2016	68
Tab. 19	Osvobozený nájem koupaliště – DP k DPH za 2Q/2016	69
Tab. 20	Osvobozený nájem koupaliště – DP k DPH za 3Q/2016	69

Tab. 21	Osvobozený i zdaněný nájem – DP k DPH za 2Q/2016	70
Tab. 22	Osvobozený i zdaněný nájem – DP k DPH za 3Q/2016	71
Tab. 23	Osvobozený i zdaněný nájem – DP k DPH za 4Q/2016	71
Tab. 24	Vliv osvobození od DPH nebo uplatnění DPH u nájmu koupaliště na výši odpočtu daně a na ekonomickou situaci Obce v roce 2016	72
Tab. 25	Úprava odpočtu daně v DP k DPH za 4Q/2018	75
Tab. 26	Vypořádací a poměrný koeficient pro rok 2017	77
Tab. 27	DP k DPH za 4Q/2022	79

Přílohy

A Část daňového přiznání k DPH pro rok 2009 a rok 2010

C. ODDÍL - daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§16 a §17 odst.6 písm e); §19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§15)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 a 4)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 15)	základní	11		
	snížená	12		
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)			24	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)			25	
III. Doplnující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			30	Pořízení zboží
				Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně				
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42		
	snížená	43		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44		
	snížená	45		
Odpočet při změně režimu (§ 74)		46		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42+ 43 + 44 + 45 + 46)		47		
z toho hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient	Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78)		60		
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)		61		
Vrácení daně (§ 84)		62		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 - 62)		63		
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)		64		
Vlastní daňová povinnost (63 - 64)		65		
Nadměrný odpočet (64 - 63)		66		
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 - 64)		67		

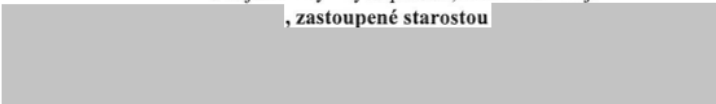




Zdroj: Finanční správa

B Část daňového přiznání k DPH pro rok 2016

C. ODDIL - daň z přidané hodnoty					
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně					Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)					20
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2					21
Vývoz zboží (§ 66)					22
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)					23
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)					24
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb					25
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)					26
III. Doplňující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30			
	Dodání zboží	31			
Dovoz zboží osvobozený podle § 71 g		32			
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)	Věřitel	33			
	Dlužník	34			
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtu daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		
		51			
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daně					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)		60			
Vrácení daně (§ 84)		61			
Daň na výstupu (1 až 13 - 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)		62			
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63			
Vlastní daňová povinnost (62 - 63)		64			
Nadměrný odpočet (63 - 62)		65			
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 - 63)		66			

Zdroj: Finanční správa

C Části nájenných smluv na nebytové prostory

Smlouva o nájmu nebytových prostor, kterou uzavírají	
1.	 (dále jen pronajímatel)
a	
2.	 (dále jen nájemce)
I.	
Pronajímatel tímto prohlašuje, že je vlastníkem nemovitostí, a to budovy č. p. 3 se zast. plochou  . Nemovitosti jsou zapsány na LV č.  .	
II.	
Pronajímatel touto smlouvou přenechává nájemci do nájmu následující nebytové prostory nacházející se v přístavku domu čp. 3 v  :	
1. Prodejní plocha 18,8 m ²	
2. Skladová plocha <u>9,0 m²</u>	
Celková podlahová plocha..... 27,8 m ² .	
Tyto nebytové prostory přenechává pronajímatel nájemci do nájmu za účelem provozování obchodní činnosti.	
III.	
1.Tato smlouva o nájmu nebytových prostor se uzavírá na dobu určitou 4 let od data jejího podpisu a právem přednostního dalšího pronájmu v případě, že se uvedené prostory budou nadále pronajímat.	
IV.	
1.Pronajímatel a nájemce stanovují výši nájenného vzájemnou dohodou a to v částce 500,-Kč za m ² /rok. Roční nájenné tedy činí (27,8 x 500) 13.900,-Kč Měsíční nájenné činí1.158,-Kč	
2. Nájemce se souhlasem pronajímatele provedl na vlastní náklad technické zhodnocení a opravu užívaných prostor specifikovaných v čl. II. (vodoinstalaci, oprava podlah, elektroinstalace atd.) za účelem uvedení do provozu užívaných prostor v celkovém nákladu 5.790,-Kč.	
3. Technické zhodnocení předmětných nebytových prostor zvyšuje hodnotu majetku pronajímatele.	
4. Na základě dohody pronajímatele a nájemce budou výdaje hrazené nájemcem ve výši 5.790,-Kč použity na zápočet nájenného ve výši dle bodu 1.	
5. Pronajímatel a nájemce se dohodli, že v důsledku tohoto zhodnocení bude nájenné za období od 20. 3. 2000 do 20.8. 2000 zaplacené předem.	
1	

Zdroj: Účetní záznamy Obce

Nájemní smlouva

o nájmu nebytových prostor

Smluvní strany, a to:

[redacted]
(pronajímatel)

a

[redacted]
(nájemce)

uzavírají tuto smlouvu o nájmu nebytových prostor podle zákona 116/90 Sb., v platném znění.

I.

Město [redacted] je vlastníkem nebytových prostor domu č. p. [redacted],
sestavající z - plochy prodejní a dílenských prostor
o výměře 38 m²

- plochy skladových prostor o výměře.....41 m²

Plocha celkem 79 m²

II.

Pronajímatel pronajímá nebytové prostory uvedené v čl. I. nájemci k účelu podnikání v oboru radiotelevizních služeb (opravy elektronických zařízení) a obchodní činnosti.

III.

Pronajímatel se zavazuje umožnit nájemci užívání pronajatých nebytových prostor v souladu s touto smlouvou.

Nájemce se zavazuje :

- Užívat pronajaté nebytové prostory v souladu s touto smlouvou.
- Udržovat objekt v řádném stavu, na vlastní náklady a včas provádět běžnou údržbu a opravy, které jsou spojené s běžným užíváním.
- Zabezpečit na vlastní náklady služby souvisící s provozováním objektu, (vodné, stočné, elektrickou energii)
- K přímé odpovědnosti za dodržování všech předpisů souvisících s provozováním objektu (bezpečnostní, požární, hygienické aj.)

1

Zdroj: Účetní záznamy Obce

D Nájemní smlouva na pozemek

Nájemní smlouva

uzavřená podle § 663 a následujících občanského zákoníku č. 40/1964 Sb. v platném znění

Smluvní strany:

Pronajímatel:

Sídlo:

zastoupený:

IČO:

DIČ:

Bankovní spojení:

Telefon/fax:

dále jako pronajímatel

Nájemce:

Sídlo:

Právní forma:

zastoupený:

IČO:

DIČ:

Registrace:

Bankovní spojení:

Telefon/fax:

dále jako nájemce

uzavřely níže uvedeného dne, měsíce a roku smlouvu o nájmu pozemku:

I.**Předmět nájmu**

- 1) Pronajímatel je výlučným vlastníkem pozemku , ostatní plocha, o výměře 4014 m² v
- 2) Pronajímatel pronajímá nájemci tento pozemek k dočasnému užívání

II.**Účel nájmu**

- 1) Pronajímatel pronajímá uvedený pozemek za účelem jeho využití jako zařízení staveniště – skladové plochy pro uložení a skladování stavebního a jiného materiálu, stavebních strojů a techniky.

III.**Doba nájmu**

1) Tato smlouva se uzavírá na dobu určitou, nájem počíná běžet od 1. srpna 2009 a skončí dne 31. prosince 2009.

IV.**Nájemné**

1) Nájemné je stanoveno dohodou smluvních stran v souladu se zákonem č. 526/1990 Sb., o cenách a činí 1 775 545,00 Kč (slovy: jedenmilionsedmsetsedmdesátpěttisícpětsetčtyřicetpět korun českých) za sjednanou dobu nájmu. Stanovené nájemné je v souladu s ustanovením § 56 odst. 4 zák. 235/2004 Sb. o DPH, osvobozeno od daně.

2) Nájemné bude uhrazeno na základě vystaveného daňového dokladu se splatností do 21 dnů od data vystavení. Za datum uskutečnění zdanitelného plnění je ve smyslu § 21 odst. 11 zákona 235/2004 sb. považován 31. 12. 2009.]

V.**Ostatní ujednání**

1) Nájemce po skončení nájmu uvede pronajatý pozemek do původního stavu na svůj náklad, pokud se s pronajímatelem nedohodne jinak.

2) Právní vztahy touto smlouvou výslovně neupravené se řídí příslušnými ustanoveními občanského zákoníku.

3) Tato smlouva je vyhotovena ve dvou exemplářích, přičemž každá smluvní strana obdrží po jednom.

4) Smlouva nabývá účinnosti dnem podpisu.

V , dne 25. června 2009

.....
pronajímatel

.....
nájemce

E Vybrané řádky daňového přiznání Obce za rok 2010

1. čtvrtletí

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	217 604	43 521	
	snížená	2	4 764	476	
V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	643 193		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	0,06	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.

Zdroj: Daňové záznamy Obce

2. čtvrtletí

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	179 288	35 860	
	snížená	2	6 318	632	
V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	863 227		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	0,06	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.

Zdroj: Daňové záznamy Obce

3. čtvrtletí

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	208 900	41 782	
	snížená	2	5 106	511	
V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	561 575		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	0,06	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.

Zdroj: Daňové záznamy Obce

4. čtvrtletí

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	71 728		14 137	
	snížená	2	15 260		1 526	
V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	1 331 635			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
					457 250	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	0,06	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.	0,22	Změna odp.	

Zdroj: Daňové záznamy Obce

F Vybrané řádky daňového přiznání Obce za rok 2016

3. čtvrtletí

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	2 555 871	536 736	
	snížená	2	-2 673	-421	
Režim přenesení daňové povinnosti – příjemce služeb	základní	10	26 423	5 549	
	snížená	11	22 659	3 399	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odp.
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	2 488 388	522 563	
	snížená	41	4 278	642	
Odpočet daně celkem		46		523 205	
Hodnota pořízeného majetku		47	2 428 139	509 909	
V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	508 969		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet	
			2 428 139		
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	18	Odpočet
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Daň na výstupu				62	545 263
Odpočet daně				63	523 205
Vlastní daň				64	22 058

Zdroj: Daňové záznamy Obce

4. čtvrtletí

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	53 169	11 167	
	snížená	2	7 915	1 187	
Režim přenesení daňové povinnosti – příjemce služeb	základní	10	222 264	46 676	
	snížená	11	10 653	1 598	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odp.
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	55 083	11 568	
	snížená	41	13 845	2 077	
Odpočet daně celkem		46		13 645	
V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50	637 491		
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	18	Odpočet
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Daň na výstupu				62	60 628
Odpočet daně				63	13 645
Vlastní daň				64	46 983

Zdroj: Daňové záznamy Obce

G Výkaz zisku a ztráty Obce za rok 2010 a 2016

Název položky	Synt. účet	31. 12. 2010 [Kč]	31. 12. 2016 [Kč]
NÁKLADY		30 548 700	31 859 340
Náklady z činnosti	-	24 023 270	22 046 966
Spotřeba materiálu	501	1 690 010	614 372
Spotřeba energie	502	1 282 740	1 258 039
Prodané zboží	504	30 340	18 701
Opravy a udržování	511	2 331 000	630 351
Cestovné	512	13 690	27 970
Náklady na reprezentaci	513	36 420	33 091
Ostatní služby	518	4 575 890	3 599 376
Mzdové náklady	521	8 248 420	6 073 528
Zákonné soc. pojištění	524	2 417 190	1 773 230
Jiné soc. pojištění	525	0	18 794
Zákonné soc. náklady	527	246 920	123 440
Jiné soc. náklady	528	0	9 499
Daň silniční	531	40 680	58 482
Jiné daně a poplatky	538	39 500	15 446
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	541	0	95
Jiné pokuty a penále	542	0	16 699
Dary a jiná bezúplatná předání	543	37 880	37 543
Manka a škody	547	47 160	14 520
Odpisy dlouhodobého majetku	551	0	6 835 601
Zůstatková cena prodaného DHM	553	517 870	0
Prodané pozemky	554	40 330	135 729
Tvorba a zúčtování OP	556	7 730	92 804
Náklady z drobného DM	558	0	420 735
Ostatní náklady z činnosti	549	2 384 440	238 922
Finanční náklady	-	882 030	403 658
Úroky	562	810 650	403 658
Ostatní finanční náklady	569	71 380	0
Náklady na nároky na prostředky státního rozpočtu, rozpočtů ÚSC a státních fondů/Náklady na transfery	-	5 643 400	8 899 595
Náklady na nároky na prostředky rozpočtů ÚSC	572	5 643 400	8 899 595

VÝNOSY		39 149 860	46 311 521
Výnosy z činnosti	-	7 842 770	5 909 513
Výnosy z prodeje vlastních výrobků	601	15 670	6 522
Výnosy z prodeje služeb	602	527 190	566 513
Výnosy z pronájmu	603	2 670 660	2 188 353
Výnosy z prodaného zboží	604	0	1 240
Výnosy ze správních poplatků	605	86 910	255 160
Výnosy z místních poplatků	606	1 556 120	1 934 428
Jiné výnosy z vlastních výkonů	609	5 150	243 965
Aktivace DHM	624	720 000	0
Jiné pokuty a penály	642	47 800	35 000
Výnosy z prodeje materiálu	644	64 650	0
Výnosy z prodeje DNM	645	12 500	0
Výnosy z prodeje DHM kromě pozemků	646	720 200	4 000
Výnosy z prodeje pozemků	647	138 530	126 215
Ostatní výnosy z činnosti	649	1 277 390	548 356
Finanční výnosy	-	30 010	162 932
Úroky	662	29 180	11 172
Výnosy z přecenění reálnou hodnotou	664	0	125 999
Výnosy z dl. finančního majetku	665	830	25 761
Výnosy ze sdílených daní a poplatků	-	23 010 420	34 981 575
Výnosy z daně z příjmů FO	631/681	5 187 820	8 005 973
Výnosy z daně z příjmů PO	632/682	5 658 340	8 370 386
Výnosy z DPH	634/684	9 712 130	14 156 884
Výnosy z majetkových daní	636/686	2 452 130	2 964 744
Výnosy z ostatních sdílených daní a poplatků	688	0	1 501 587
Výnosy z nároků na prostředky ze SR, rozpočtů ÚSC a státních fondů/Výnosy z transferů	-	8 266 660	5 257 501
Výnosy z nároků na prostředky SR	671	7 558 740	0
Výnosy z nároků na prostředky ÚSC	672	613 580	5 257 501
Výnosy z nároků na prostředky státních fondů	673	94 340	0
Výsledek hospodaření před zdaněním	-	8 601 160	14 961 302
Daň z příjmů	591	1 207 070	500 000
Dodatečné odvody daně z příjmů	595	0	9 120
Výsledek hospodaření po zdanění		7 394 090	14 452 182

Zdroj: Účetní a daňové záznamy Obce

H Všeobecná přijatá plnění za rok 2010

DUZP	Částka včetně DPH	Částka DPH	popis	Poměrný nárok na odpočet	Krácený nárok na odpočet
7.1.2010	1 200	200	odkup tiskárny a kopírky	22	8
11.1.2010	259	27	montáž na obecním úřadě	3	1
1.1.2010	6 562	1 094	technická podpora	120	46
1.1.2010	4 200	700	internet	77	29
12.1.2010	5 070	845	spotřební materiál	93	35
11.1.2010	795	133	spotřební materiál	15	6
4.1.2010	2 310	385	softwarové práce	42	16
11.1.2010	885	147	telefony	16	6
11.1.2010	1 400	233	telefony	26	10
11.1.2010	1 547	258	telefony	28	11
21.1.2010	495	83	elektronický podpis	9	3
20.1.2010	480	44	předplatné časopisu	5	2
25.1.2010	641	107	spotřební materiál	12	5
31.1.2010	3 760	627	tvorba kopií	69	26
31.1.2010	10 428	1 738	telefonní služby	191	73
1.2.2010	11 129	1 855	PC sestava	204	78
1.2.2010	4 200	700	internet	77	29
1.2.2010	750	68	knižní publikace	7	3
3.2.2010	1 470	245	softwarové práce	27	10
11.2.2010	2 625	438	telefony	48	18
11.2.2010	764	127	telefony	14	5
11.2.2010	2 257	376	telefony	41	16
23.2.2010	1 470	245	softwarové práce	27	10
28.2.2010	3 492	582	tvorba kopií	64	24
28.2.2010	9 620	1 603	telefonní služby	176	67
1.3.2010	4 200	700	internet	77	29
1.3.2010	9 670	1 612	tonery	177	67
2.3.2010	64 800	10 800	spisová služba a její implementace	1188	451
4.3.2010	1 390	232	seminář Účetnictví USC	26	10
1.3.2010	638	106	technická podpora	12	5
2.3.2010	828	75	časopis - Mzdová účetní	8	3
9.3.2010	1 200	200	software - školení	22	8
11.3.2010	1 879	313	telefony	34	13
11.3.2010	2 187	364	telefony	40	15
11.3.2010	1 320	220	telefony	24	9
18.3.2010	2 264	377	spotřební materiál	41	16

23.3.2010	720	120	razítko	13	5
20.3.2010	750	125	softwarové práce	14	5
31.3.2010	11 423	1 904	telefonní služby	209	79
1.4.2010	4 200	700	internet	77	29
11.4.2010	493	82	telefony	9	3
11.4.2010	2 317	386	telefony	42	16
21.4.2010	18 462	3 077	PC sestava	338	128
29.4.2010	1 200	200	aktualizace softwaru	22	8
30.4.2010	9 914	1 652	telefonní služby	182	69
1.5.2010	4 200	700	internet	77	29
1.5.2010	4 000	800	technická podpora	88	33
3.5.2010	1 812	302	spotřební materiál	33	13
11.5.2010	8 854	1 476	modul vismo + aktualizace	162	62
10.5.2010	33 566	5 594	nové moduly do účetního softwaru	615	234
11.5.2010	2 608	434	telefony	48	18
18.5.2010	2 436	406	spotřební materiál	45	17
11.5.2010	518	86	telefony	9	3
26.5.2010	9 271	1 545	tonery	170	65
24.5.2010	5 550	925	softwarové práce	102	39
26.5.2010	400	36	publikace Účetní reforma	4	2
31.5.2010	10 205	1 701	telefonní služby	187	71
1.6.2010	4 200	700	internet	77	29
1.6.2010	638	106	technická podpora	12	5
11.6.2010	696	116	telefony	13	5
11.6.2010	2 686	448	telefony	49	19
11.6.2010	3 404	567	telefony	62	24
30.6.2010	3 841	640	tvorba kopií	70	27
30.6.2010	11 457	1 910	telefonní služby	210	80
1.7.2010	6 562	1 094	technická podpora	120	46
1.7.2010	4 200	700	internet	77	29
11.7.2010	1 895	316	telefony	35	13
11.7.2010	290	48	telefony	5	2
11.7.2010	1 721	287	telefony	32	12
16.7.2010	1 140	190	softwarové práce	21	8
22.7.2010	38 666	6 444	docházkový systém	709	269
29.7.2010	878	146	spotřební materiál	16	6
26.7.2010	1 698	283	softwarové práce	31	12
31.7.2010	9 820	1 636	telefonní služby	180	68
1.8.2010	4 200	700	internet	77	29
4.8.2010	656	60	knižní publikace	7	3
10.8.2010	4 800	800	technická podpora	88	33

11.8.2010	1 868	311	telefony	34	13
14.8.2010	750	125	softwarové práce	14	5
31.8.2010	3 900	650	tvorba kopií	72	27
31.8.2010	8 536	1 423	telefonní služby	157	60
1.9.2010	4 200	700	internet	77	29
6.9.2010	1 639	273	spotřební materiál	30	11
11.9.2010	2050	342	telefony	38	14
30.9.2010	9 719	1 620	telefonní služby	178	68
20.9.2010	495	83	elektronický podpis	9	3
1.10.2010	4 200	700	internet	77	29
11.10.2010	2498	416	telefony	46	17
19.10.2010	6 562	1 094	technická podpora	120	46
13.10.2010	907	151	spotřební materiál	17	6
15.10.2010	9 348	1 558	tonery	171	65
31.10.2010	8 125	1 254	telefonní služby	138	52
1.11.2010	4 200	700	internet	77	29
5.11.2010	4 800	800	softwarové práce	88	33
11.11.2010	1 899	317	telefony	35	13
11.11.2010	1 725	288	telefony	32	12
10.11.2010	513	47	publikace ÚZ	5	2
16.11.2010	2 400	400	software - školení	44	17
30.11.2010	7 965	1 328	telefonní služby	146	55
1.12.2010	4 200	700	internet	77	29
11.12.2010	488	81	telefony	9	3
11.12.2010	1 499	250	telefony	28	11
10.12.2010	1 422	237	softwarové práce	26	10
31.12.2010	8 874	1 479	telefonní služby	163	62
SUMA	483 593	84628		9307	3537

Zdroj: Účetní záznamy Obce

I Platební kalendář pro nájem nebytových prostor

Platební kalendář - rozpis záloh na další období

Dodavatel:

Datum vystavení
1.7.2016Ev.číslo:
610077

IČO:

DIČ:

Odběratel:



IČO: , DIČ:

Předpis zálohových plateb na služby související s nájemným						
Záloha měsíční	Účetní období	Splatnost do	Sazba DPH	Základ daně	DPH(Kč)	Celkem (Kč)
nájemné	1/2016	10.2.2016	0%	2962	0	2962
teplo	1/2016	10.2.2016	15%	300,00	45,00	345
nájemné	2/2016	10.3.2016	0%	2962	0	2962
teplo	2/2016	10.3.2016	15%	300,00	45,00	345
nájemné	3/2016	10.4.2016	0%	2962	0	2962
teplo	3/2016	10.4.2016	15%	300,00	45,00	345
nájemné	4/2016	10.5.2016	0%	2962	0	2962
teplo	4/2016	10.5.2016	15%	300,00	45,00	345
nájemné	5/2016	10.6.2016	0%	2962	0	2962
teplo	5/2016	10.6.2016	15%	300,00	45,00	345
nájemné	6/2016	10.7.2016	0%	2962	0	2962
teplo	6/2016	10.7.2016	15%	300,00	45,00	345
nájemné	7/2016	10.8.2016	0%	2962	0	2962
teplo	7/2016	10.8.2016	21%	285,12	59,88	345
nájemné	8/2016	10.9.2016	0%	2962	0	2962
teplo	8/2016	10.9.2016	21%	285,12	59,88	345
nájemné	9/2016	10.10.2016	0%	2962	0	2962
teplo	9/2016	10.10.2016	21%	285,12	59,88	345
nájemné	10/2016	10.11.2016	0%	2962	0	2962
teplo	10/2016	10.11.2016	21%	285,12	59,88	345
nájemné	11/2016	10.12.2016	0%	2962	0	2962
teplo	11/2016	10.12.2016	21%	285,12	59,88	345
nájemné	12/2016	10.1.2017	0%	2962	0	2962
teplo	12/2016	10.1.2017	21%	285,12	59,88	345

Za správnost:



Zdroj: Účetní záznamy Obce