

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Mgr. Karla Maderová Voltnerová

**Vymezení pojmu veřejnoprávní subjekt
při aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty**

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Olomouc 2014

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Vymezení pojmu veřejnoprávní subjekt při aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 29.3.2014.

.....

OBSAH

1	ÚVOD	5
2	EVROPSKÉ PRÁVO A HARMONIZACE DPH V EVROPSKÉ UNII	7
2.1	Stručná charakteristika Evropské Unie	7
2.1.1	Tři základní pilíře Evropské Unie.....	8
2.2	Evropské právo a základní principy pro jeho aplikaci	9
2.2.1	Primární právo	9
2.2.2	Sekundární právo	10
2.2.3	Základní principy aplikace evropského práva	11
2.3	Úloha Evropského soudního dvora	12
2.4	Způsoby daňové harmonizace	13
2.4.1	Daňová koordinace	13
2.4.2	Daňová aproximace	13
2.4.3	Daňová harmonizace.....	14
2.4.4	Metody daňové harmonizace	15
2.5	Historický vývoj procesu harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii.....	16
3	SOUČASNÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA DPH V EU	19
4	DEFINICE „VEŘEJNOPRÁVNÍHO SUBJEKTU“ V EVROPSKÉ SMĚRNICI O DPH	22
4.1	Osoby povinné k dani	22
4.2	Úprava veřejnoprávního subjektu ve směrnici.....	23
4.3	Rozhodnutí ESD „ výkon veřejné správy“	24
4.4	Fyzické osoby jako veřejnoprávní subjekty	26
4.5	Shrnutí základních znaků „veřejnoprávního subjektu“	28
5	POJEM „VEŘEJNÁ SPRÁVA“ A SUBJEKTY VYKONÁVAJÍCÍ VEŘEJNOU SPRÁVU V PRÁVNÍ TEORII	29
5.1	Pojem „ veřejná správa“	29
5.2	Veřejnoprávní subjekty z pohledu správního práva	30
6	VEŘEJNOPRÁVNÍ SUBJEKT V PRÁVNÍ ÚPRAVĚ DPH V ČR ...	33

6.1	Implementace směrnic z oblasti DPH do české daňové legislativy ..	33
6.2	Definice „ veřejnoprávního subjektu“ v zákoně DPH od 1.5. 2004	34
6.3	Definice „ veřejnoprávního subjektu“ v zákoně DPH od 1.1. 2005	36
6.4	Definice „ veřejnoprávního subjektu“ v zákoně DPH od 1.1. 2009	40
7	SPECIFIKA ZDAŇOVÁNÍ VEŘEJNOPRÁVNÍCH SUBJEKTŮ	45
7.1	Rozlišování ekonomické a neekonomické činnosti	46
7.2	Vyhodnocování obratu podle § 6 zákona o DPH	47
7.3	Nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné a krácené výši.....	50
7.4	Režim přenesení daňové povinnosti u stavebních prací.....	54
8	SHRNUTÍ DEFINICE „ VEŘEJNOPRÁVNÍHO SUBJEKTU“ PRO APLIKACI ZÁKONA O DPH.....	56
9	ZÁVĚR	58
	ABSTRAKT A KLÍČOVÁ SLOVA.....	60
	Příloha č. 1 Seznam plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani	61
	Příloha č. 2 Stavební a montážní práce na něž se vztahuje přenesení daňové povinnosti.....	62
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	67

1 Úvod

Pro svou diplomovou práci jsem si vybrala téma „Vymezení pojmu veřejnoprávní subjekt při aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty“. Na první pohled by se mohlo zdát, že jde o velmi úzkou problematiku. Při bližším zkoumání jsem však zjistila, že řešení tohoto právního problému nespočívá pouze ve výkladu českého daňového zákona, ale je třeba skloubit několik právních odvětví, a to zejména finanční právo, správní právo a právo Evropské Unie včetně judikatury Evropského soudního dvora¹. Kromě rovin teoreticko-právní má správné posouzení skutečnosti, zda jde či nejde o veřejnoprávní subjekt, i praktické dopady, které se odrážejí přímo do aplikace zákona o dani z přidané hodnoty u celé řady daňových poplatníků.

Cílem mé práce je stanovit základní kritéria pro vymezení pojmu „veřejnoprávní subjekt“ podle evropských směrnic upravujících jednotný systém výběru daně z přidané hodnoty v návaznosti na judikaturu Evropského soudního dvora a provést průřez zákonem o dani z přidané hodnoty od vstupu České republiky do Evropské Unie do současnosti ve vztahu k definici pojmu „veřejnoprávní subjekt“.

V prvních kapitolách práce se budu věnovat stručné charakteristice Evropské Unie, evropskému právu, základním principům jeho aplikace a úloze Evropského soudního dvora. Dále bych ráda shrnula metody harmonizace národních právních norem jednotlivých členských států a zavedení jednotného systému výběru daně z přidané hodnoty v Evropské unii v historickém kontextu. V tomto ohledu bych navázala na svou diplomovou práci z roku 2008, v níž jsem se zabývala daňovou problematikou v procesu harmonizace EU a odstraněním nežádoucí mimotržní konkurence. Třetí kapitola shrnuje současnou právní úpravu daně z přidané hodnoty v Evropské Unii.

V další části se zaměřím na definici pojmu „veřejnoprávní subjekt“ podle Šesté směrnice upravující DPH a judikaturu Evropského soudního dvora, která

¹ Oficiální název soudního orgánu Evropské unie je Soudní dvůr Evropské unie. Vzhledem k tomu, že je mezi odbornou veřejností je ustálen název Evropský soudní dvůr, budu ve své práci používat spojení Evropský soudní dvůr nebo zkratku ESD.

postupně zformulovala podmínky pro posouzení, zda se na konkrétní činnost vztahuje speciální režim subjektu při výkonu veřejné správy. Z dostupné judikatury se pokusím shrnout základní znaky veřejnoprávního subjektu podle evropské legislativy.

V páté kapitole jsem se zaměřila na pojem „veřejná správa“ v právní teorii, a to ve formálním i materiálním pojetí. Zatímco materiální pojetí se věnuje obsahu, tj. věcné stránce činnosti, formální pojetí se zaměřuje na organizační strukturu subjektů, které veřejnou správu vykonávají. Oba přístupy se v praxi prolínají a jsou důležité při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty, kterému se věnuji v následující kapitole.

Vymezení pojmu „veřejnoprávní subjekt“ v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty doznalo v průběhu času několika změn. Postupně se zaměřím na jednotlivá znění zákona a budu charakterizovat základní podmínky, za kterých se „veřejnoprávní subjekty“ nebudou považovat za osoby povinné k dani. Při analýze současného znění zákona se budu snažit konkretizovat ty subjekty, které při své činnosti vykonávají veřejnou správu.

V poslední kapitole poukážu na specifika při uplatňování daně z přidané hodnoty u veřejnoprávních subjektů, které dokumentují, že správné posouzení skutečnosti, zda jde či nejde o veřejnoprávní subjekt, je pro aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty v praxi nezbytné.

Na závěr provedu stručné shrnutí výsledku mého rozboru a krátké zhodnocení *de lege ferenda*.

2 Evropské právo a harmonizace DPH v Evropské Unii

Na úvod své práce se budu věnovat stručné charakteristice Evropské Unie, základním zásadám fungování evropského práva, způsobu daňové harmonizace v členských státech EU a úloze Evropského soudního dvora při sjednocování daňové legislativy v oblasti nepřímých daní. Zaměřím se pouze na fakta, která tvoří teoretický rámec pro další kapitoly zejména v oblasti propojení právních norem EU s právním řádem členských států v daňové oblasti. Na závěr této kapitoly stručně shrnu vývoj evropské legislativy týkající se daně z přidané hodnoty.

2.1 Stručná charakteristika Evropské Unie

Evropská unie je politické a ekonomické uskupení dvaceti sedmi samostatných evropských států, které dohromady mají cca. 498 miliónů obyvatel.² Počátek evropské integrace spadá do období po druhé světové válce, kdy v roce 1950 vzniklo první uskupení Evropské společenství uhlí a oceli, jehož cílem bylo prostřednictvím propojení ekonomik zabránit vzniku další války v Evropě. Následně došlo ke vzniku Evropského hospodářského společenství. Postupně dále docházelo k rozšiřování uskupení o další státy a prohlubování integrace, a to nejen v ekonomické oblasti, ale i na úrovni politické.

Evropská společenství, která pod sebou zahrnovala Evropské společenství (dříve Evropské hospodářské společenství – EHS), Evropské společenství pro atomovou energii (EURATOM) a do roku 2002 také Evropské společenství uhlí a oceli, byla právními osobami s právní subjektivitou.

Právní osobou v tomto smyslu však není Evropská unie, která byla konstituována Maastrichtskou smlouvou, jež byla podepsaná v roce 1992 a vstoupila v platnost 1.11.1993. Nová struktura Evropské unie rozšířila oblast spolupráce členských států Evropských společenství, avšak nedošlo ke vzniku nového subjektu. Smlouva o Evropské unii z roku 1992 byla následně změněna Amsterdamskou smlouvou z roku 1997 a smlouvou z Nice, která sice byla podepsána v roce 2000, ale její účinnost nastala až 1.2.2003.

² Zdroj pro údaj o počtu obyvatel: <http://tema.novinky.cz/evropska-unie>

Právní subjektivitu Evropská Unie získala až 1.12.2009 s účinností tzv. Lisabonské smlouvy, která mění stávající zakládající smlouvy EU (tj. Smlouvu o EU a Smlouvu o založení ES), aniž by je nahrazovala.³

Základním cílem Evropských společenství od prvopočátku bylo zajištění ekonomického růstu, vytvoření společného trhu založeného na svobodě volného pohybu zboží, služeb, pracovních sil a kapitálu. Tento cíl byl postupně rozšířen o zajištění vysoké úrovně zaměstnanosti, sociální ochranu, rovnoprávnost mužů a žen, ochranu životního prostředí a zvyšování životní úrovně a kvality života. Smlouva o EU mezi priority zařadila i vytvoření hospodářské a měnové unie se společnou měnou, ale také cíle mimo ekonomickou oblast, a to zvýšení prestiže Evropské unie na mezinárodní politické scéně, zajištění svobody a bezpečnosti občanů a spolupráci v oblasti justice.

2.1.1 Tři základní pilíře Evropské Unie

Se vznikem Evropské unie se rozšířil rozsah spolupráce členských států a byla zavedena nová, tzv. pilířová struktura. Podstatou pilířového uspořádání je rozdělení politik na tři skupiny – tři pilíře.

První pilíř zahrnuje například společnou zemědělskou politiku, měnovou unii, celní unii a společný trh, Schengenský prostor, vzdělání a společnou ekologickou politiku. První pilíř zahrnuje působnost Evropské Unie na nadnárodní úrovni. Na praktickém provádění politik spadajících do prvního pilíře se podílí členské státy i orgány Unie podle pravomocí a procedur, které upravují zřizovací smlouvy a navazující právní akty. První pilíř zahrnuje i daňovou oblast.

Druhý pilíř obsahuje společnou zahraniční a bezpečnostní politiku, která má mezivládní charakter, to znamená, že státy zde mají právo veta a rozhodují čelní představitelé jednotlivých zemí.

Do třetího pilíře patří policejní a justiční spolupráce.

³ Shrnutí obsahu a změn, která Lisabonská smlouva přinesla viz http://europa.eu/lisbon_treaty/glance/index_cs.htm

2.2 Evropské právo a základní principy pro jeho aplikaci

Právo ES vytváří samostatný a nezávislý právní systém, který upravuje práva a povinnosti nejen ve vztahu k členským státům, ale i jednotlivcům.

Tento právní systém do jisté míry omezuje suverenitu členských států. K tomuto závěru došel Evropský soudní dvůr v jednom ze svých základních rozhodnutí (případ C - 6/64 Costa x E.N.E.L.), když uvedl:

„Vytvořením Společenství neomezeného trvání, jež má vlastní instituce, vlastní osobnost, pravomoc reprezentace na mezinárodní úrovni a především skutečné pravomoci vyplývající z omezení suverenity nebo přenesení pravomocí z členských zemí na Společenství, omezily členské země svá svrchovaná práva, i když jen ve vybraných oblastech, a tím vytvořily systém práva, který zavazuje jejich občany a je samotné.“

Právo ES, neboli právo komunitární, je tvořeno zřizovacími smlouvami Evropských společenství, Lisabonskou smlouvou a legislativou vytvořenou na základě těchto smluv (např. Komisí, Radou a Evropským parlamentem), dalšími mezinárodními smlouvami, rozsudky ESD a tzv. obecnými zásadami právními. Z pohledu původu práva lze komunitární právo rozdělit na právo primární a sekundární.

2.2.1 Primární právo

Primární právo tvoří právní akty, jejichž společným znakem je, že je vytvořily členské státy a pouze členské státy je mohou měnit, rozšiřovat, doplňovat nebo rušit.

Mezi prameny primárního práva patří zejména zřizovací smlouvy Evropských společenství a Evropské unie, včetně Lisabonské smlouvy, jejich protokoly, všechny jejich novely a smlouvy o vstupu nových členů.

2.2.2 Sekundární právo

Sekundární právo bývá někdy nazýváno také příznačně jako právní akty orgánů Evropské unie, neboť zahrnuje veškeré právní normy, které byly přijaty na základě primárního práva nebo v souvislosti s ním.

Mezi prameny sekundárního práva patří zejména:

- mezinárodní smlouvy, které uzavřely ES (např. dohody o přistoupení, smlouvy o hospodářské spolupráci atd.)
- právní předpisy ES, které vydávají orgány ES (nyní orgány EU), a to:
 - nařízení⁴
 - směrnice⁵
 - rozhodnutí⁶
 - doporučení a stanoviska institucí EU⁷

Specifickým pramenem komunitárního práva jsou rozsudky Evropského soudního dvora, který prostřednictvím svých rozhodnutí vyplňuje mezery v komunitárním právu a přispívá k jednotné interpretaci právních norem ve všech členských státech.

V neposlední řadě lze za pramen komunitárního práva označit i obecné zásady právní, které zahrnují zejména princip subsidiarity, princip

⁴ Nařízení jsou obecně závazné a přímo aplikovatelné právní akty, u kterých není třeba přijímat právní normy v rámci národních právních řádů členských států. Používají se zejména tam, kde je třeba dosáhnout jednotné právní úpravy ve všech členských státech.

⁵ Směrnice jsou závazné pro členské státy, jimž jsou určeny. Na rozdíl od nařízení nejsou určeny přímo jednotlivcům. Členské státy jsou pak povinny provést implementaci, tj. upravit svou národní legislativu tak, aby bylo dosaženo cíle, který směrnice stanoví. Forma, kterou stát zvolí, není v tomto případě rozhodující. Směrnice jsou nejčastěji používaným nástrojem pro sblížení nebo harmonizaci národních právních předpisů jednotlivých členských států.

⁶ Rozhodnutí jsou závazná pouze pro jejich adresáty. Jsou závazná ve všech částech a mají přímou platnost.

⁷ Doporučení a stanoviska nejsou na rozdíl od výše uvedených právních nástrojů závazná a mohou být určena komukoliv. Jejich důležitost spočívá hlavně v tom, že mohou napomáhat k interpretaci závazných právních aktů.

proporcionality, zákaz diskriminace, odpovědnost za škodu nebo nadřazenost práva EU.

Právními nástroji, které dopadají na daňovou problematiku jsou mimo primárního práva především nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska a rozhodnutí Evropského soudního dvora.

2.2.3 Základní principy aplikace evropského práva

Komunitární právo existuje ve všech členských státech vedle práva národního. Jejich vzájemný vztah vyložil Evropský soudní dvůr ve své judikatuře, když formuloval dvě základní zásady, a to:

- zásadu přímého účinku práva EU v členských státech a
- zásadu aplikační přednosti práva EU před vnitrostátními právními předpisy.

Zásadním způsobem pro posuzování přímého účinku komunitárního právního aktu je splnění podmínek tzv. „Van Gend en Loos“⁸ formule, kdy v rámci rozhodování tohoto případu ESD vyslovil tři základní podmínky, které musí akt splňovat, aby měl přímý účinek a mohl být národními soudy přímo aplikován i ve vztahu k jednotlivcům. Tyto tři podmínky stanoví, že ustanovení právního předpisu musí být

- precizní, tj. jednoznačné, jasné a konkrétní
- bezpodmínečné, tj. neváže se na žádnou podmínku
- a nevyžaduje implementaci, tj. neponechává podstatnou volnost pro jednání nebo možnost uvážení členským státům ani orgánům Společenství.

⁸ Případ C-26/62 Van Gend en Loos x Nederlandse Administratie der Belastingen

Přímý účinek⁹ směrnic je však vzhledem k jejich charakteru a okruhu adresátů jiný v tom, že přímo účinné ustanovení směrnice nemůže jednotlivcům ukládat povinnosti.¹⁰

Tato pravidla hrají významnou roli i při aplikaci evropských předpisů v souvislosti s harmonizací daní, popř. řešení rozporů mezi evropskými směrnicemi a národními daňovými zákony, které by měly být výsledkem implementace evropských směrnic.

2.3 Úloha Evropského soudního dvora

Základním úkolem Evropského soudního dvora (dále jen ESD) je zajistit dodržování primárního práva, tzn. zakládajících smluv. Tato pravomoc vyplývá z článku 220 Smlouvy o založení Evropského společenství (dále jen SES).

ESD se zabýval i výkladem tohoto článku zakládací smlouvy a došel k závěru, že úkol „zajistit dodržování práva při výkladu a provádění práva“ směřuje nejen k provádění výkladu zakládajících smluv, ale také k zajištění výkladu a provádění veškeré sekundární legislativy, tj. právních aktů, které vydávají orgány Společenství, mezi něž patří i směrnice Rady. Svými rozhodnutími ESD konstituoval základní principy aplikace evropského práva jako je „princip nadřazenosti“¹¹ a „princip přímého účinku“¹².

Poskytováním jednotného výkladu evropského práva se ESD podílí na dotváření evropského práva, jeho judikáty se stávají významným právním pramenem, zejména pro aplikaci právních norem ES. Výklady Evropského soudního dvora se stávají součástí evropského práva a jsou tedy závazné pro všechny členské státy.

⁹ Pro přímý účinek obecně platí, že může mít jen „vertikální“ charakter, tj. dopadá pouze na práva jednotlivců, a to pouze směrem od jednotlivce ke státu, nebo může mít i „horizontální“ charakter, tj. právní akt upravuje nejen práva jednotlivců, ale i jejich povinnosti.

¹⁰ viz případ C-152/84 Marshall x Southampton and South West Hampshire area Health Authority

¹¹ Např. rozhodnutí 6/64 Costa versus ENEL

¹² Např. rozhodnutí 26/62 Van Gend en Loos

2.4 Způsoby daňové harmonizace

Vzhledem k tomu, že prvořadým cílem evropské integrace je vytvoření jednotného vnitřního trhu, který by měl přispět k ekonomickému rozvoji všech členských států, je zcela přirozené, že nedílnou součástí těchto integračních snah je i daňová harmonizace. Daň a platby daňového charakteru jsou vymezeny národními zákony, jejichž působnost je mimo jiné založena na teritoriálním principu, tzn. že tyto právní normy mohou působit pouze na území příslušného státu. Nadnárodní obchodní transakce a základní principy fungování jednotného vnitřního trhu EU, kterými jsou volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu, umožňují daňovým poplatníkům převádět své zisky do teritorií s nižším zdaněním a využívat výhod daňových systémů jednotlivých zemí. Kromě těchto legálních praktik však v rámci mezinárodního obchodu může docházet i praktikám nelegálním, jako např. k daňovým únikům, k legalizaci zisků z kriminální činnosti, tzv. praní špinavých peněz, a objevují se i nové nekalé praktiky v oblasti hospodářské soutěže. Proti těmto jevům se národní vlády snaží bojovat zejména formou daňové koordinace.

2.4.1 Daňová koordinace

Daňová koordinace je prvním krokem k aproximaci daňových systémů. Je založena na uzavírání dvoustranných nebo vícestranných dohod nebo doporučení, jejichž cílem je výměna informací a transparentnost v daňové oblasti. Důraz je kladen na zamezení škodlivé daňové konkurence, postup proti daňovým rájům, informovanost států o příjmech jejich rezidentů v jiných státech a uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.

2.4.2 Daňová aproximace

Daňová aproximace je dalším kvalitativním krokem vedoucím k daňové harmonizaci. Jde o přiblížení národních daňových systémů. Praktickým příkladem daňové aproximace může být např. směrnice č. 92/77/EEC, která s účinností od roku 1993 zavedla u daně z přidané hodnoty minimální hranici pro základní sazbu DPH ve výši 15% a pro sníženou sazbu DPH 5%. Ve směrnici je dále uvedeno pravidlo, podle kterého mohou členské státy aplikovat pouze dvě snížené sazby DPH. Směrnice navíc připouští přechodné období, po

kteřé mohou členské státy aplikovat i sníženou sazbu DPH nižší než 5%. Tato směrnice tedy vede k přiblížení národních daňových systémů v oblasti DPH.

2.4.3 Daňová harmonizace

Na daňovou aproximaci navazuje daňová harmonizace, která spočívá v přizpůsobení a sladění národních daňových systémů. Jde tedy o proces, při kterém dochází ke sbližování daňových soustav na základě společných pravidel. Obecně lze rozlišit tři stupně harmonizace, a to výběr daně, u které má k harmonizaci dojít, harmonizace metodiky stanovení daňového základu a harmonizací daňové sazby. V případě, že proces harmonizace projde všemi třemi fázemi, mluvíme o tzv. úplné harmonizaci. Grafické znázornění viz obr. 1.

		=CELKOVÁ HARMONIZACE
	=NOMINÁLNÍ HARMONIZACE	+stejně daňové sazby
=STRUKTURÁ LNÍ HARMONIZACE	+stejně daňové základy	+stejně daňové základy
stejná struktura daní	stejná struktura daní	stejná struktura daní

Obr. č. 1

Daňová harmonizace je právně zakotvena již v primárním evropském právu, konkrétně ve Smlouvě o založení Evropského společenství, která vstoupila v platnost 1.1.1958. Tato smlouva ve svém článku 93 uvádí: „...*Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...*“. Článek 93 se zabývá pouze harmonizací nepřímých daní, tj. v našich podmínkách harmonizací daně z přidané hodnoty a spotřební daně, neboť tyto daně mají největší vliv na fungování vnitřního trhu.

2.4.4 Metody daňové harmonizace

Pro dosažení základního cíle harmonizace daňových zákonů v členských státech EU lze využít několika metod, a to transpozice, implementace a komunitarizace.

Metoda transpozice je však klasickou metodou tvorby právních norem, která spočívá v převzetí textů celých právních předpisů nebo jejich částí z jednoho právního systému do druhého. Ve všech právních systémech harmonizovaných touto metodou by tedy měl být text právní normy naprosto totožný, což by mělo vést k úplné harmonizaci. Opak však bývá pravdou. Historie ukázala, že převzatá právní norma aplikovaná v prostředí s odlišnými právními, ale i kulturními, sociálními a společenskými tradicemi a hodnotami, nemůže dobře fungovat. Některé státy přesto použily pro převod směrnice metodu transpozice, aby se vyhnuly případným neshodám.

Implementací se rozumí to, že členské státy přijmou národní právní předpisy tak, aby splnily cíle stanovené směrnicemi. Obecně jsou evropské směrnice koncipovány tak, aby měly členské státy při jejich implementaci určitou volnost. Znění národního předpisu však musí plně odrážet cíl a záměr směrnice. Skutečná implementace směrnice často vyžaduje, aby transpoziční národní předpis obsahoval daleko přesnější formulace než obecná a frázovitě pojatá ustanovení výchozí směrnice. Zřizovací smlouva sice dává členským státům značnou volnost při volbě prostředků při implementaci směrnic, avšak podle rozhodnutí ESD je použití takových metod, které nemají povahu závazného právního aktu, v rozporu s právně závazným charakterem směrnice.

Další metodou, jak dosáhnout harmonizace, je komunitarizace národní legislativy, což znamená, že vnitrostátní právní předpis byl přímo nahrazen právní normou ES, tj. přímo účinnou evropskou právní normou, která nevyžaduje další implementaci ze strany členského státu. Přímo účinnými evropskými právními normami jsou zcela jistě akty primárního práva, a dále některé akty sekundárního práva, např. nařízení nebo v některých případech rozhodnutí.

2.5 Historický vývoj procesu harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

První kroky týkající se daňové harmonizace schválili ministři zahraničních věcí zakládajících států Evropského společenství, tj. Německa, Francie, Lucemburska, Itálie, Belgie a Nizozemska již v závěrečném aktu Mezivládní konference o společném trhu a Euratomu ze dne 29.5.1956. Výsledkem této dohody je zejména druhá kapitola - Daňová ustanovení a třetí kapitola - Sbližování právních předpisů, které najdeme v hlavě VI. Smlouvy o založení Evropského společenství. Přijetím těchto ustanovení se státy zavazují nastavit své daňové systémy tak, aby byly stejně daňově zatíženy výrobky tuzemské i dovážené, a postupně odstranit všechna diskriminační i ochranná opatření, která byla v rámci daňových systémů v jednotlivých členských státech zavedena. Zároveň zde najdeme základní ustanovení pro sbližování právních předpisů jednotlivých členských států v rozsahu nezbytném pro zavedení společného, později jednotného vnitřního trhu.

Kromě základajících smluv do daňové oblasti zasahují i další dokumenty EU, a to zejména přístupové smlouvy a tzv. Bílé knihy. Přístupové smlouvy obsahují mimo obecná ustanovení také speciální ustanovení z daňové oblasti, která většinou přístupujícímu státu zaručují na přechodnou dobu určité výjimky, aby se stát i jeho daňoví poplatníci mohli připravit na změny, které přinese přizpůsobení národní daňové legislativy přijatým dokumentům ES.

Bílé knihy vydává Komise a jsou jakýmsi programem nebo souhrnem návrhů a doporučení v určité oblasti. Pro členské státy nejsou závazné a mají pouze doporučující charakter. Z pohledu daňové harmonizace byla významná Bílá kniha o dokončení vnitřního trhu z roku 1985, Bílá kniha obchodu z roku 1999 a Bílá kniha o zodpovědnosti za škody na životním prostředí z roku 2000.

Při vzniku Evropského hospodářského společenství měly zakládající státy zcela odlišné daňové systémy, a to zejména u daní uvalených na spotřebu. V oblasti nepřímých daní státy uplatňovaly většinou kaskádovitý

system daně z obratu¹³, jediná Francie měla zavedený systém daně z přidané hodnoty.

K významnému posunu došlo v roce 1967, kdy byl přijat systém daně z přidané hodnoty ve všech členských státech, a to i v nově přistoupivších, kterým bylo uloženo, aby zavedly nebo se připravily na přechod na systém daně z přidané hodnoty, již v přístupových smlouvách.

Na počátku integrace byla největší překážkou pro budování společného trhu existence dvou rozdílných systémů pro aplikaci nepřímého zdanění. Ve většině členských států byl zaveden tzv. kumulativní kaskádový typ daně z obratu.

Daň z obratu je v rámci tohoto systému vybírána tak, že v každém výrobním nebo distribučním stupni je odvedena daň, která odpovídá určitému procentu z hodnoty výrobku, přičemž se ovšem nepřihlíží ke vstupním nákladům. U jednoho výrobku se daň tedy může aplikovat opakovaně, pokud projde více výrobními stupni. Pokud by tentýž výrobek prošel pouze jedním stupněm, pak by se daň do jeho ceny promítla pouze jedenkrát, a jeho výsledná cena by byla nižší. Výběr daně v kumulativním kaskádovitém systému lze demonstrovat následující tabulkou.

Stupeň výroby	Základ daně	Výpočet daně 20%	Odvedená daň
Pěstitel ovoce	500	100	100
Konzervárna	1000	200	200
Velkoobchod	1500	300	300
Maloobchod	2000	400	400

Tabulka č.2.5.1.

¹³ Kaskádovitý systém daně z obratu je duplicitní systém výběru daně, který nezaručuje daňovou neutralitu. Výrobce zatíží svůj produkt sazbou daně z obratu, ale není mu uhrazena daň z obratu váznoucí na jeho vstupech

(ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii*. Linde Praha, a.s., 2006, str. 20)

Z administrativního hlediska je výpočet daně značně jednodušší, než je tomu u DPH, ovšem aplikace tohoto principu vede k určité deformaci tržního prostředí, neboť daň roste úměrně s délkou výrobně-obchodního řetězce.

Jediným státem, který uplatňoval obratovou daň na principu daně z přidané hodnoty, byla Francie, která uvalovala daň pouze na přidanou hodnotu produkce v každém výrobním stupni u široké škály produktů.

V rámci systému daně z přidané hodnoty se sledují plnění na vstupu, která výrobce nebo obchodník ke své činnosti pořizuje, a plnění na výstupu, která představují operace, jejichž prostřednictvím tentýž subjekt své výrobky, zboží či služby prodává. Svě výstupy podnikatelské subjekty zatěžují daní. Tuto daň však mohou snížit o úhrn daně z plnění na vstupu, kterou zaplatily v jejich ceně. Výběr daně v systému daně z přidané hodnoty lze demonstrovat následující tabulkou.

Stupeň výroby	Základ daně	Daň 20%	Odvod daně	Odvedená daň
Pěstitel ovoce	500	100	100	100
Konzervárna	1000	200	200 - 100	100
Velkoobchod	1500	300	300 - 200	100
Maloobchod	2000	400	400 - 300	100

Tabulka č.2.5.2.

Tabulka č. 2.5.2. jednoznačně demonstruje, že výše odvedené daně v systému DPH nezávisí na počtu výrobních a distribučních stupňů. Takto je zaručena daňová neutralita. Rozdíl v konečných cenách tedy nevychází z rozdílné daňové zátěže, ale pouze z rozdílných nákladů, popř. zisku. DPH je všeobecnou daní ze spotřeby a podléhá jí tedy i spotřeba služeb.

Systém daně z přidané hodnoty lze charakterizovat takto:¹⁴

¹⁴ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha:ASPI, 2005, s. 30

1. V systému lze zaručit daňovou neutralitu.
2. Daňové sazby jsou výrazně vyšší, neboť jsou uvalovány pouze na přidanou hodnotu.
3. Systém je administrativně náročnější jak pro plátce daně, tak pro stát.
4. Zdaňování služeb je bezproblémové.
5. Lze přesně určit výši daně.

Tyto skutečnosti vedly k tomu, že se Komise rozhodla pro zavedení systému daně z přidané hodnoty v rámci celého Společenství

3 Současná právní úprava DPH v EU

Prvním krokem k zavedení systému DPH v rámci celého Společenství bylo přijetí první směrnice č. 67/227/EEC, která členským státům ukládala nahradit daň z obratu jednotným systémem DPH, a to do 1.1.1970.

V tomto případě ještě nešlo o plně harmonizovaný systém, neboť členským státům byla ponechána možnost rozhodnout o sazbách daně a definovat výjimky, které dani nepodléhaly.

Společně s první směrnicí byla přijata i druhá směrnice č. 67/228/EEC, která provedla vymezení předmětu daně. Předmětem daně podle této směrnice je dodání zboží a poskytování služeb za úplatu a dovoz zboží ze třetích zemí. Směrnice také definuje místo plnění, tj. místo, kde budou obchodní transakce zdaněny podléhat. I tato směrnice ponechává členským státům při implementaci určitou volnost, když jim dovoluje přijímat speciální ustanovení, která by zabraňovala daňovým únikům, zavádět zvláštní režim pro malé podniky¹⁵ a uplatnit speciální režim také v oblasti zemědělství. Na členských státech bylo ponecháno také vymezení okruhu zboží a služeb, které budou podléhat snížené sazbě a které budou naopak podléhat sazbě základní.

Některé členské státy měly se zavedením jednotného systému DPH problém.¹⁶ Proto došlo k přijetí třetí směrnice č.69/463/EEC, která Belgii prodloužila lhůtu pro implementaci první a druhé směrnice do konce roku 1972. Stejnou úlohu sehrály i čtvrtá směrnice č.71/401/EEC a pátá směrnice č.72/250/EEC, které prodloužily tutéž lhůtu Itálii do konce roku 1973. Itálie nakonec přešla na systém DPH v roce 1973.

Důležitým krokem pro další harmonizaci nepřímých daní bylo přijetí šesté směrnice č. 77/388/EEC, která je dodnes považována za základní dokument v této oblasti, přestože byla víc než třicetkrát novelizována. Jejím hlavním cílem bylo sjednotit odlišnosti v národních systémech. Sjednovala zejména zdaňování dovozu a vracení daně při vývozu u intrakomunitárních plnění. Směrnice dále přesněji vymezuje osvobozené činnosti, okruhy daňových subjektů, pravidla pro stanovení základu daně atd. Implementací šesté

¹⁵ Státy mohly pro malé podniky zavádět zjednodušený systém DPH, který pro daňové subjekty nebyl tak administrativně náročný.

¹⁶ např. Belgie nebo Itálie

směrnice byla dovršena strukturální harmonizace systému všeobecných nepřímých daní.

Šestá směrnice byla následně doplněna směrnicí č.91/860/EHS¹⁷, a směrnicí č.99/77/EHS¹⁸.

Základem jednotného systému DPH však i nadále zůstává šestá směrnice, která byla přepracována, a nahradila ji Směrnice Rady č. 2006/112/ES.¹⁹

¹⁷ Směrnice č.91/860/EHS ruší institut vrácení DPH soukromým osobám z jiných členských států ES, nákupy soukromých osob se zdaňují výhradně v zemi nákupu (výjimkou jsou pouze nové dopravní prostředky), systém exportu a importu v rámci ES byl nahrazen systémem tzv. intrakomunitárních plnění, tj. plnění, která zahrnují dodání zboží do jiného členského státu (u dodavatele), kdy jde obecně o plnění osvobozené od daně na výstupu s nárokem na odpočet daně na vstupu, a dále pořízení zboží z jiného členského státu (u odběratele), kdy jde obecně o plnění, které podléhá dani na výstupu, zároveň však lze uplatnit nárok na odpočet na vstupu. Systém exportu a importu je nadále uplatňován na dovoz a vývoz z/do třetích zemí.

¹⁸ Směrnice č.99/77/EHS stanoví minimální hranice pro základní sazbu DPH ve výši 15% a pro sníženou sazbu ve výši 5%. Členským státům povoluje zavést pouze dvě snížené sazby.

¹⁹ Směrnice Rady č. 2006/112/ES je postupně novelizována, naposledy Směrnicí Rady 2010/88/ES.

4 Definice „veřejnoprávního subjektu“ v evropské směrnici o DPH

Ve své práci se budu dále zabývat velice úzkým segmentem systému DPH, a to definici tzv. veřejnoprávního subjektu.

Jednotný systém DPH je v Evropské Unii zaveden tak, že je aplikován na veškeré subjekty vykonávající ekonomickou činnost. Tyto osoby jsou označovány jako osoby povinné k dani. Tyto subjekty přirozeně zahrnují fyzické a právnické osoby podnikatele, ale zároveň i neziskové subjekty a subjekty vykonávající veřejnou správu. Je zřejmé, že právnické osoby vykonávající státní správu a samosprávu, mají v rámci zavedeného systému DPH specifické postavení. A to zejména proto, že jejich hlavním úkolem není provádění ekonomické činnosti, tj. soustavné činnosti prováděné zpravidla za úplatu, ale naopak činnosti směřující ke správě věcí veřejných, které jsou prováděny často bezúplatně a výsledek činnosti (konkrétní plnění) nemusí vždy směřovat ke konkrétnímu adresátovi (odběrateli). Jde o subjekty, které mají zákonem deklarovanou pravomoc a působnost při výkonu veřejné správy. Proto jsou veřejnoprávní subjekty při výkonu veřejné správy vyjmuty ze systému zdanění DPH. Vzhledem k tomu, že jednotlivé členské státy mají zaveden zcela rozdílný systém státní a veřejné správy a samosprávy, je velmi obtížné obecně pojem „veřejná správa“ a „veřejnoprávní subjekt“ definovat. Jejich postupné vymezení lze dovodit z judikatury Evropského soudního dvora, který v odůvodněních svých rozsudků konkretizuje obecná ustanovení příslušných evropských směrnic.

4.1 Osoby povinné k dani

Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty definuje osobu povinnou k dani velmi široce. Za osobu povinnou k dani je považována jakákoli osoba, která kdekoli samostatně vykonává ekonomickou činnost. Článek 9 odst. 1 pak obsahuje velmi rozsáhlý výčet toho, co lze považovat za ekonomickou činnost, kdy mezi ekonomické činnosti řadí veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje i využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

Pokud by zůstalo u této široké definice, je zřejmé, že osobou povinnou k dani by byly i právnické osoby, které se podílejí na výkonu státní správy a samosprávy, a to bez ohledu na jejich hlavní účel. Na tuto skutečnost reaguje článek 13, který pro tyto subjekty stanoví výjimku: „*Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.*“ Toto ustanovení tedy vyjímá veřejnou moc, i když vykonává ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1, z obecné daňové povinnosti.

Ustanovení navazujících odstavců řeší případné narušení hospodářské soutěže v důsledku tohoto vyjmutí a následně stanoví činnosti, při kterých se státy, kraje obce a veřejnoprávní subjekty považují za osoby povinné k dani vždy. Tato ustanovení jsou však v právním slova smyslu speciálními ustanoveními k citovanému obecnému pravidlu, a proto nejsou pro zobecnění termínů „veřejnoprávní subjekt“ a „veřejná správa“ relevantní.

Pro pojem „osoba povinná k dani“ lze tedy shrnout, že jde o veškeré osoby, které uskutečňují ekonomickou činnost, přičemž na pojem ekonomická činnost se nahlíží široce, s výjimkou činností a plnění, při nichž stát, kraj, obec a jiný veřejnoprávní subjekt vystupuje jako orgán veřejné moci. Definici pojmu „orgán veřejné moci“ však již směrnice neobsahuje.

4.2 Úprava veřejnoprávního subjektu ve směrnici

Ustanovení článku 13 směrnice Rady č. 2006/112/ES při formulování výjimky z množiny osob povinných k dani sice odkazuje na „výkon veřejné moci“, avšak bez jeho další specifikace.

Přitom pojem veřejná správa či veřejná moc často není přesně definován ani v národních právních úpravách. Veřejnou správu lze obecně vymežit s ohledem na různá hlediska.²⁰ Pod tento pojem lze zařadit veškeré služby a plnění, které jsou prováděny ve veřejném zájmu. Veřejnoprávním subjektem by pak byla jakákoli osoba, která tyto služby vykonává. V tomto případě by šlo o definici velmi širokou.

²⁰ Blíže viz kapitola Pojem „veřejné správy“ v právní teorii

Dalším možným vymezením je vymezení na základě úplaty, kterou daný subjekt za své služby získá. Za veřejnou správu lze v tomto ohledu považovat jen ta plnění, za něž je veřejnoprávní subjekt oprávněn vybírat poplatky dle právní úpravy o poplatcích, popř. jiné dávky, příspěvky či platby na základě veřejnoprávní normy. Pokud by byla přijata tato definice, je zřejmé, že by šlo o definici velice úzkou a vzhledem k rozdílům ve fungování státní správy a samosprávy v jednotlivých členských státech i značně nejednotnou.

4.3 Rozhodnutí ESD „ výkon veřejné správy“

V rámci své pravomoci jednotně vykládat a dotvářet evropskou legislativu ESD při svém rozhodování stanovil podmínky, za kterých je činnost veřejnoprávních subjektů považována za činnost orgánů veřejné správy.

Tyto podmínky ESD definoval např. v rozsudku C-231/87, 129/88 Carpaneto Piacentino, Rivergato²¹, kdy řešil případy italských obcí a posuzoval, zda jednotlivé činnosti, které běžně vykonávají, jsou výkonem veřejné správy či nikoli. Mezi posuzované činnosti spadaly např. prodej koncesí v souvislosti s provozováním hřbitovů, prodej pozemků, provozování vodovodů, prodej dřeva atd. Při svém rozhodování se ESD nezabýval jednotlivými činnostmi, avšak definoval kritéria, která je třeba vyhodnocovat při určení, zda se jedná či nejedná o výkon veřejné správy.

ESD uzavírá, že základem pro posouzení, zda jde či nejde o veřejnoprávní subjekt vykonávající veřejnou správu, není rozhodné, zda je činnost vykonávána orgánem veřejné moci, rozhodujícím je způsob, jakým své aktivity vykonává. ESD ve svém rozhodnutí uvádí: *„Pokud ustanovení podmiňuje takové nakládání s veřejnoprávními subjekty jejich jednáním jako jednáním orgánů veřejné správy“, vyjímá z něho aktivity prováděné těmito osobami nikoli jako orgány veřejné správy, ale jako osobami řídicími se soukromým právem. Proto jediným kritériem, které může rozlišit s jistotou mezi těmito dvěma kategoriemi činností, je právní režim platný dle národního zákona.“*

²¹ HOLUBOVÁ, Olga. *DPH - výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 94 s.

ESD tedy v tomto případě uzavírá, že pokud je určitá činnost konkrétního subjektu podmíněna tím, že zde vystupuje jako orgán veřejné správy (a tento fakt je i nutnou podmínkou v návaznosti na národní právní úpravu), jedná jako veřejnoprávní subjekt i ve smyslu směrnice o společném systému DPH a jeho činnost je považována za veřejnou správu. Pokud naopak v daném ekonomickém vztahu může vystupovat i jako soukromoprávní subjekt, je v tomto případě osobou řídící se soukromým právem a nevykonává působnost v oblasti veřejné správy. Soud v tomto případě stanovil, že jediným kritériem, které může s jistotou rozlišit, zda jde či nejde o výkon veřejné správy, je právní režim platný pro daný případ v národním právu. O tom, v jakém režimu konkrétní operace probíhá (zda se řídí právem veřejnoprávním či zda jde o vztah soukromoprávní povahy), má rozhodnout národní soud.

Konzistenci svého výkladu ESD následně potvrdil i v rozhodnutích C-446/98 *Camara Municipal de Porto*²² ve věci režimu DPH u příjmů ze správy parkovišť. Zajímavá jsou i dvě rozhodnutí ESD ve věci právního režimu vybírání mýtného, a to C358/97 *Commission v Ireland* a C-408/97 *Komise v Netherland*²³. Oba státy vybíraly mýtné na silnicích, aniž by tyto příjmy podléhaly odvodu DPH. V případě Irska ESD rozhodl ve prospěch Komise, neboť mýto bylo vybíráno soukromými subjekty, přičemž status osoby nepovinné k dani vyžaduje, aby činnost byla vykonávána nejen v rámci veřejné správy, ale i veřejnoprávním subjektem. V druhém případě Nizozemsko svůj postup „nezdaňování“ mýtného obhájilo, když ESD odmítl argument Komise, že orgán vystupuje jako státní orgán pouze v souvislosti s činnostmi spadajícími do definice státního orgánu v úzkém významu tohoto slova.

Následně šel ESD ještě dál, když v rámci případu C-284/04 *T-Mobile Austria GmbH and Others v Republik Österreich* generální advokátka při shrnutí dosavadní legislativy uvádí: „*Soudní dvůr ovšem považoval za rozhodující způsob provádění činnosti. Příliš rychle by však byl učiněn závěr o tom, že tím se myslí pouze pojem „jak“, tedy forma jednání. Mnohem více záleží na tom, zda soukromé osoby vůbec mohou vykonávat na základě relevantních ustanovení srovnatelné činnosti. Pokud by to byl tento případ,*

²² HOLUBOVÁ, Olga. *DPH - výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 97 s.

²³ HOLUBOVÁ, Olga. *DPH - výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 98-99 s.

*musel by být stát považován za osobu povinnou k dani, aby tak při výběru DPH nebyla ohrožena daňová neutralita. Skutečnost, že stát při výkonu oprávnění, která náleží výlučně jemu, může využít postup typický pro soukromé právo, naproti tomu daňovou neutralitu neovlivňuje.*²⁴

Pouhý odkaz na právní úpravu formy jednání by totiž mohl ohrozit princip jednotné aplikace systému DPH. V některých členských státech, na rozdíl od jiných členských států, může být obvyklé, že stát využívá soukromoprávní formy jednání. I oddělení veřejnoprávních forem jednání od soukromoprávních se může v různých vnitrostátních právních řádech navzájem lišit.

4.4 Fyzické osoby jako veřejnoprávní subjekty

Vzhledem k tomu, že se na státní správě a samosprávě podílí celá řada právnických i fyzických osob, na něž byl v rámci národních právních řádů výkon státní správy či samosprávy delegován, je třeba zodpovědět otázku, zda může být za veřejnoprávní subjekt považována i fyzická osoba. Příkladem jsou např. notáři nebo soudní vykonavatelé, výběřčí daní nebo správci konkurzní podstaty. Činnost všech těchto fyzických osob vykazuje určité znaky veřejné správy, neboť jejich pravomoc vznikla na základě veřejného práva a jejich činnost podléhá kontrole veřejného práva. Jejich vztah ke státu, či orgánu státní správy tedy není vztahem zaměstnaneckým (tyto osoby jednají jménem svým na svůj účet a nejsou vázány při výkonu své činnosti pracovním právním vztahem) ani soukromoprávním, neboť výkon jejich pravomoci se neřídí soukromoprávní normou.

Otázkou, zda lze v takových případech považovat fyzické osoby za veřejnoprávní subjekty, se zabýval ESD např. v případě C-235/85 Commission v. Kingdom of Netherlands²⁵, při posuzování, zda Holandsko postupovalo správně, když ze zdanění vyňalo činnost soudních vykonavatelů a notářů, kteří

²⁴ C-284/04T-Mobile Austria GmbH and Others v Republik Österreich. Dostupné na:< <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=432662:cs&lang=en&list=432663:cs,432662:cs,242105:cs,&pos=2&page=1&nbl=3&pgs=10&hwords=&checktexte=checkbox&visu=#texte>>

²⁵ BREJCHA, Petr. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. Century CZ. 77 s.

působili jako fyzické osoby a Holandsko je považovalo vzhledem k charakteru jejich činnosti za veřejnoprávní subjekty. V tomto případě ESD došel k závěru, že Holandsko porušilo při aplikaci systému DPH své povinnosti, když nesprávně činnost těchto fyzických osob podřadilo pod režim veřejnoprávních subjektů a považovalo tyto osoby za osoby nepovinné k dani.

V tomto případě soud uzavírá, že fyzická osoba, která vykonává pravomoc státních orgánů na základě své funkce ve veřejné správě, nemůže požívat výjimky stanovené v článku 13. Důvodem je fakt, že tyto osoby konají činnosti ne jako osoby řízené veřejným právem, neboť nejsou součástí veřejné správy, ale v rámci své svobodné profese, která je jejich nezávislou aktivitou.²⁶

Ve svém dalším rozhodnutí C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla v. Recaudadores de Tributos de La zone primera y segunda týkající se soukromých výběrčích daní ve Španělsku ESD dále zpřesňuje: „...*Odpověď na druhou otázku musí proto být, že článek 4(5) Šesté směrnice musí být vyložen v tom smyslu, že zmíněné ustanovení nelze aplikovat tehdy, když činnost veřejné správy není vykonávána přímo, ale je jí pověřena nezávislá třetí strana.*“²⁷

Podle článku 13 směrnice Rady č. 2006/112/ES musí být při osvobození od daňové povinnosti splněny kumulativně dvě podmínky, a sice výkon činností v souvislosti s veřejnou mocí a skutečnost, že jsou tyto činnosti vykonávány veřejnoprávním subjektem jako orgánem veřejné správy. Soudní dvůr stanovil, že činnost soukromé osoby nelze považovat za činnost osvobozenou od DPH pouze z toho důvodu, že spočívá v provádění úkonů, které jsou jinak vyhrazeny veřejné moci, pokud je prováděna samostatně hospodářsky činnými osobami, které nejsou organizačně začleněny do veřejné správy.

²⁶ HOLUBOVÁ, Olga. *DPH - výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 101 s.

²⁷ HOLUBOVÁ, Olga. *DPH - výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 102 s.

4.5 Shrnutí základních znaků „veřejnoprávního subjektu“

S ohledem na výše uvedenou judikaturu Evropského soudního dvora lze stanovit základní podmínky, za kterých lze považovat činnost veřejnoprávního subjektu za činnost orgánu veřejné správy v souladu s článkem 13 Směrnice rady č. 2006/112/ES následovně:

1. Veřejnoprávní subjekt vykonává svou činnost na základě speciálního oprávnění, které mu dává národní veřejnoprávní norma jeho zařazením do systému státní správy či samosprávy.
2. Vztah mezi příjemcem plnění a poskytovatelem plnění (veřejnoprávním subjektem) je vztahem veřejnoprávním nikoli soukromoprávním.
3. V některých případech není v tomto ohledu důležitá „forma právního jednání“, avšak také skutečnost, zda soukromé osoby mohou vůbec vykonávat srovnatelné činnosti.

Veřejnoprávními subjekty jsou pak ty subjekty, které vykonávají činnost orgánu veřejné správy při zohlednění výše uvedených podmínek. Veřejnoprávním subjektem však nemůže být fyzická osoba, a to i přes to, že její činnost vychází z veřejnoprávní normy, neboť svou činnost vykonává nezávisle jako svobodnou profesi.

V tomto ohledu je třeba konstatovat, že i přes v celku konstantní judikaturu Evropského soudního dvora, je posouzení konkrétních činností v daňové praxi velmi problematické.²⁸

²⁸ ESD se k této otázce stále vrací, neboť výkon veřejné správy je v každém členském státě upraven specificky. Např. řešil, zda je veřejnoprávním subjektem osoba pověřená provozováním krematoria, a to v případě C-430/04 Feuerbestattungsverein Halle.

5 Pojem „veřejná správa“ a subjekty vykonávající veřejnou správu v právní teorii

5.1 Pojem „ veřejná správa“

Pojem „veřejná správa“ lze laicky chápat jako správu věcí veřejných. Z pohledu právní teorie jde o jeden ze zásadních pojmů. J. Pošvář uvádí, že pojem veřejné správy se skládá ze dvou částí: jednak ze základního pojmu „správa“, jednak z bližší charakteristiky „veřejná“. Správou v obecném smyslu rozumí lidskou činnost sledující záměrně nějaký cíl, veřejnou správu pak označuje jako správu veřejných záležitostí.²⁹

Na veřejnou správu lze z hlediska teorie správního práva, ale i správní vědy, pohlížet ze dvou stran, přičemž oba úhly pohledu spolu vzájemně souvisí. Hovoří se o tzv. duálním pojetí veřejné správy neboli materiálním a formálním pojetí veřejné správy.

Z pohledu materiálního se veřejná správa chápe jako činnost, kde rozhodujícím je obsah, který naplňuje formu v podobě organizační soustavy. Veřejná správa jako činnost bývá teorií definována kombinací pozitivního a negativního vymezení.³⁰ Podle něj veřejná správa představuje takovou činnost, která svým obsahem není ani soudnictvím, ani zákonodárstvím. Z hlediska dělby moci na tři základní atributy – moc zákonodárnou, výkonnou a soudní – je veřejná správa součástí moci výkonné. V tomto kontextu bych zmínila stručné shrnutí D. Hendrycha, který uvádí, že *„zákonodárství je stanovení obecných abstraktních právních norem, vláda je základní politické vedení správy, veřejná správa je činnost podzákonná a výkonná a soudnictví představuje právní hodnocení stavu věcí za použití platného práva, přičemž toto hodnocení vede k závaznému rozhodnutí.“*³¹

Z pohledu formálního představuje veřejná správa ucelenou soustavu a strukturu správních orgánů, vykonavatelů veřejné správy. V tomto pojetí tedy převažuje hledisko organizační, tj. rozhodující je, kdo veřejnou správu realizuje. P. Průcha v této souvislosti uvádí, že *„veřejná správa v organizačním pojetí*

²⁹ Pošvář, J. Obecné pojmy správního práva. Brno : ČSAS Právník, 1946, s. 24 – 26.

³⁰ Sládeček, V. Obecné správní právo. Praha : ASPI, a. s., 2005, s. 19

³¹ Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 10.

představuje účelově zaměřený systém, zřízený, resp. vybudovaný za účelem zabezpečení činnosti výkonné moci ve státě ve sféře veřejné správy, za účelem realizace veřejné správy jako činnosti zvláštního druhu.“³²

Obě pojetí se však prolínají, protože organizace subjektů veřejné správy zřejmě slouží k zabezpečení vykonávání činností v rámci veřejné správy.³³

5.2 Veřejnoprávní subjekty z pohledu správního práva

Veřejnoprávní subjekty, které realizují výkon veřejné správy musí mít tzv. právní osobnost, tj. mít v mezích právního řádu práva a povinnosti.³⁴ Mezi subjekty, které vykonávají veřejnou správu patří zejména

- stát, resp. jeho výkonné orgány, označované jako orgány státní správy. Orgány státní správy využívají při výkonu veřejné správy prostředky státně-mocenského charakteru a mohou použít i prostředků státního donucení.
- a tzv. veřejnoprávní korporace a jejich orgány. Veřejnoprávní korporace je právnická osoba - společenství osob spojených společnými cíli při realizaci veřejných zájmů. Zřizují se zákonem a vystupují prostřednictvím svých orgánů nebo samy jako celek. Orgány veřejnoprávních korporací jsou samosprávné a mají samosprávně mocenský charakter, veřejnou správu vykonávají v přenesené působnosti tj. v zastoupení státu, z jeho pověření, jeho jménem.

Subjekty veřejné správy musí být nositeli pravomoci³⁵ v oblasti veřejné správy, kterou vykonávají v rámci své působnosti³⁶.

³² Skulová, S. a kol. *Správní právo procesní*. Praha: Eurolex Bohemia, 2005, s. 15.

³³ Činnost veřejné správy, která v sobě zahrnuje realizaci obsahu norem správního práva, je díky tomu označována jako správní činnost. (Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012, s. 173)

³⁴ neboli právní subjektivitu.

³⁵ Pravomocí se rozumí souhrn oprávnění a povinností orgánu veřejné moci k realizaci své působnosti.

Vykonavatele veřejné správy lze dále dělit na přímé vykonavatele veřejné správy, nepřímé vykonavatele veřejné správy a ostatní vykonavatele veřejné správy.

Mezi přímé vykonavatele veřejné správy patří:

- a) Vláda
- b) Prezident republiky
- c) Ministerstva
- d) Jiné ústřední správní úřady – v čele stojí vedoucí jmenovaný vládou, popř. prezidentem; jejich obor působnosti je užší; mají celostátní územní a dílčí věcnou působnost; mohou vydávat vlastní předpisy (vyhlášky); Např. jde o Český statistický úřad, Úřad na ochranu hospodářské soutěže.
- e) Ostatní správní úřady s celostátní působností – jde o správní úřady, které jsou podřízeny ministerstvu; nemají pravomoc vydávat právní předpisy; příkladem je Česká obchodní inspekce, Česká inspekce životního prostředí, Česká školní inspekce, Český meteorologický institut atd.
- f) Regionální odborné správní úřady např. finanční úřady
- g) Veřejné bezpečnostní sbory – Policie ČR, Hasičský záchranný sbor ČR, Celní správa ČR, Vězeňská služba, BIS, Úřad pro zahraniční styky a informace, Vojenské zpravodajství, obecní policie, ozbrojené síly – Armáda ČR, Hradní stráž Vojenská kancelář prezidenta republiky
- h) Nezávislé správní úřady s celostátní působností – nezávislost může být personální, ekonomická nebo funkční. Sem patří např. Český energetický a regulační úřad, Český telekomunikační úřad, Rada pro rozhlasové a televizní vysílání, Úřad pro ochranu osobních údajů, Akreditační komise aj.

³⁶ Působnost je vymezení předmětu, obsahu a rozsahu činnosti orgánu veřejné moci. Dělí se dále na působnost územní, věcnou a funkční.

Mezi nepřímé vykonavatele veřejné správy patří zejména ty veřejnoprávní subjekty, které vykonávají státní správu v přenesené působnosti, a to:

- a) Orgány krajů v přenesené působnosti
- b) Orgány obcí v přenesené působnosti
- c) Právnícké a fyzické osoby, jímž byl výkon státní správy propůjčen

Mezi ostatní vykonavatele veřejné správy se řadí:

- a) Vykonavatelé samosprávy – kraje a jejich orgány
 - obce a jejich orgány
 - stavovské komory a jejich orgány
- b) Částečně samosprávné instituce, např. vysoké školy
- c) Nesamosprávné instituce – např. Všeobecná zdravotní pojišťovna, Česká televize, Český rozhlas, Česká tisková kancelář, Česká filharmonie, Národní galerie, Česká národní banka atd. Tyto instituce (právnícké osoby) jsou zřizovány zákonem a plní pouze určité veřejnoprávní funkce.

6 Veřejnoprávní subjekt v právní úpravě DPH v ČR

6.1 Implementace směrnic z oblasti DPH do české daňové legislativy

Systém výběru DPH byl do české legislativy implementován zejména přijetím zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty s účinností od 1.5.2004. Tímto dnem došlo v daňovém systému České republiky také k velké a důležité změně. Tou změnou myslím zejména to, že výběr daní v našem státě, a týká se to zejména daní nepřímých, mezi které patří i daň z přidané hodnoty, je upraven nejen národní legislativou, tj. zákonem o dani z přidané hodnoty, ale i evropskou legislativou, která systém výběru nepřímých daní harmonizuje v rámci celé Evropské unie.³⁷

Přirozeným problémem byla nepřesná implementace evropských směrnic do českého zákona o DPH. Nepřesně byly vymezeny pojmy jako např. „ekonomická činnost“, „obrat“ nebo „služby spojené s výchovou a vzděláváním“. Tyto nepřesnosti byly postupně odstraňovány novelami zákona. V některých případech byla implementace provedena chybně. Příkladem může být vymezení „zdravotnických služeb“, kde původní znění § 58 s ohledem na ustanovení evropské směrnice a související judikaturu Evropského soudního dvora bylo spíše zavádějící. Znění § 58 prošlo několika novelami a ani dnes po téměř deseti letech není jeho aplikace jednoznačná a zdravotnická zařízení se řídí spíše informací Generálního finančního ředitelství, která z právního pohledu není pro daňové poplatníky závazná.³⁸

Podobná situace se vyskytla při aplikaci ustanovení týkajících se krátkodobého pronájmu, který v zákoně nebyl definován, u zdaňování pronájmu trvale instalovaných zařízení, kdy uplatnění DPH do jisté míry záleželo na tom,

³⁷ zákon byl přijat 1.4.2004 a ve Sbírce zákonů byl zveřejněn zákonů 23.4.2004. Vzhledem k tomu, že šlo o revoluční změnu zasahující téměř všechny podnikatelské subjekty a s ohledem na jeho rozsah, by bylo naivní se domnívat, že s datem jeho účinnosti začaly probíhat veškeré obchodní transakce v souladu s šestou direktivou

³⁸ podrobně viz Informace k uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění p. p., ve zdravotnictví dostupná na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-ve-zdravotnictvi>

jak bylo o těchto zařízeních účtováno. Rozbor těchto několika případů překračuje rámec této mé diplomové práce.

O tom, že směrnice související s daní z přidané hodnoty nebyly správně implementovány svědčí i to, že každoročně probíhá zákon č. 235/2004 Sb. rozsáhlou novelizací.

Nesprávná implementace šesté direktivy při přijímání zákona č. 253/2004 Sb. se týkala také vymezení pojmů „veřejná správa“ a „veřejnoprávní subjekt“, které jsou zásadní pro aplikaci systému výběru daně z přidané hodnoty u všech subjektů, které se podílejí na výkonu veřejné správy. V následujících kapitolách se budu věnovat jednotlivým právním úpravám, jejich srovnání s evropskou legislativou a praktickými příklady, jak právní úprava dopadá do praxe těchto specifických daňových poplatníků.

6.2 Definice „veřejnoprávního subjektu“ v zákoně DPH od 1.5. 2004

První „evropské“ znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty se veřejnoprávními subjekty věnovalo v § 5 odst. 3, kdy bylo uvedeno: *„Stát, kraje, obce jakož i právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu (dále jen „veřejnoprávní subjekt“) se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to ani v případě, kdy za to přijímají úhradu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, anebo vykonává-li veřejnoprávní subjekt rovněž ekonomickou činnost podle odstavce 2, považuje se, pokud jde o tento výkon nebo o ekonomickou činnost, za osobu povinnou k dani. Osobou povinnou k dani se pro účely registrace plátce rozumí účetní jednotka veřejnoprávního subjektu.“*

Zákon v tomto případě používá legislativní zkratku a podřazuje pod pojem „veřejnoprávní subjekt“:

- stát
- kraje
- obce

- právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu.

Z dalšího znění § 5 odst. 3 plyne, že nutnou podmínkou proto, aby se na činnosti těchto osob – veřejnoprávních subjektů vztahoval speciální režim, tj. aby při těchto činnostech nebyly považovány za osoby povinné k dani, je skutečnost, že tyto činnosti vykonávají v rámci své působnosti v oblasti veřejné správy.

Z toho plyne, že pro účely zákona je veřejnoprávním subjektem vždy jen právnická osoba, a to osoba v podstatě jakákoli. A to proto, že každá právnická osoba byla založena nebo zřízena zvláštním právním předpisem nebo na jeho základě (např. zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a hnutích, zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, občanský nebo obchodní zákoník atd.)

Veřejnoprávními subjekty tedy byly podle zákona veškeré právnické osoby, včetně příspěvkových organizací, státních podniků, politických stran a hnutí, občanských sdružení, nadací a nadačních fondů, bytových družstev a společenství vlastníků bytových jednotek a v podstatě i obchodních společností.

Osobami „nepovinnými“ k dani však byly při výkonu těch činností, které spadají do působnosti veřejné správy, tj. zpravidla u těch činností, které se označují jako neziskové. U všech právnických osob tedy bylo třeba vyhodnocovat, zda určitá činnost, za kterou veřejnoprávní subjekt přijímá úhradu, je poskytována v návaznosti na působnost ve veřejné správě, či nikoliv. Např. stravování dětí v mateřské škole je zřejmě nezbytnou součástí pobytu dětí ve školce, zatímco poskytování stravy v menzách studentům vysokých škol již tento charakter nemá.³⁹

V kapitole č. 5 jsem se věnovala pojmu „veřejná správa“ v právní teorii správního práva, kdy jsem uzavřela, že k rozdělení veřejnoprávních činností od činností soukromoprávních existuje několik teoreticko právních přístupů, jejichž

³⁹ viz RAMBOUSEK, Jan. *Nový zákon o DPH platný od vstupu ČR do EU*. 1. vydání. Praha: ASPI 2004 s. 32

aplikace nevede ke stejným závěrům. Vzhledem k tomu, že posouzení, zda v roce 2004 spadala ta či ona činnost do režimu osoby povinné k dani nebo do režimu osoby nepovinné k dani, na niž se zákon o DPH prakticky nevztahuje, závisí na tom, jaký teoreticko právní přístup budeme při posuzování působnosti v oblasti veřejné správy uplatňovat, nemůže tato zákonná úprava zdaňování veřejnoprávních subjektů vést k jednoznačnému výkladu a k jednotné aplikaci zákonné normy.

Holubová k tomu ve svém článku uvádí: „Jestliže zákonodárce úmyslně nevymezil množinu veřejnoprávních subjektů přesně z důvodů obecně nejasné hranice mezi veřejnoprávními a ostatními subjekty v našem právu, nemůže spravedlivě požadovat na subjektech, aby si tuto definici vytvořily samy a posléze obhájily svůj postup před správcem daně“.⁴⁰

Tento stav byl zřejmý již v prvním roce života nového zákona o dani z přidané hodnoty, a proto byl § 5 novelizován již s účinností od prvního dne následujícího kalendářního roku, tj. 1.1.2005.

6.3 Definice „veřejnoprávního subjektu“ v zákoně DPH od 1.1. 2005

Z účinností od 1.1.2005 byl zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty novelizován zákonem č. 635/2004 Sb. a zákonem č. 669/2004 Sb.. Po této novele došlo v uplatňování DPH u veřejnoprávních subjektů k podstatným změnám.

Změnil se obsah pojmů, které s veřejnoprávními subjekty přímo souvisejí, ale také obecná ustanovení, která se týkají všech subjektů, např. vymezení pojmu ekonomická činnost, který je klíčový pro posouzení, zda subjekt při výkonu této činnosti spadá pod osobu povinnou k dani, na kterou se zákon o DPH vztahuje, nebo je osobou „nepovinnou“ k dani, která zůstává při výkonu této činnosti „mimo“ působnost zákona o dani z přidané hodnoty.

Od 1.1.2005 je pojem veřejnoprávní subjekt definován v § 4 odst. 1 písm. y) následovně: „*Veřejnoprávním subjektem se rozumí obec, kraj, organizační složka státu a jiné právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním*

⁴⁰ HOLUBOVÁ, Olga. Uplatňování DPH u veřejnoprávních subjektů. *DPH Speciál*, Verlag Dashofer. 2004, str. 20

předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.“

Zákon dále o veřejnoprávních subjektech pojednává v § 5 odst. 3:

„Veřejnoprávní subjekt se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažuje za osobu povinnou k dani, a to ani v případě, kdy za to přijímá úhradu⁴¹. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Veřejnoprávní subjekt se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 3.“

Definice veřejnoprávního subjektu je dále rozšířena v § 5 odst. 5, a to následovně: *„Za veřejnoprávní subjekt se pro účely tohoto zákona považují také odborové organizace, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou při výkonu činností podle svého statutu, stanov nebo základního dokumentu.“*

Definice opouští předchozí legislativní zkratku, která prakticky zahrnovala všechny právnické osoby a stanoví, že jde o subjekty, které vykonávají působnost ve veřejné správě. Nově tedy může jít jen o právnické osoby, které vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.

Velmi široké vymezení množiny veřejnoprávních subjektů před novelou zákona vedlo k právní nejistotě, neboť pojem byl vykládán různě i mezi pracovníky daňové správy. Po přijaté novele jsou veřejnoprávními subjekty stejné osoby jako v předchozí úpravě, však pouze tehdy, vykonávají-li veřejnou správu. Okruh veřejnoprávních subjektů by tak mohl být zúžen a zpřesněn, ale pouze za předpokladu, že by zákonodárce vymezil, co se rozumí pod pojmem „působnost v oblasti veřejné správy“. To ovšem zákonodárce z nejasného důvodu opět neudělal.

⁴¹ Úhradou za výkon veřejné správy se rozumí např. správní nebo místní poplatky nebo poplatky, které veřejnoprávní subjekt vybírá podle zvláštního právního předpisu, např. zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech.

Vzhledem k nejasnostem při aplikaci zákona vydalo Ministerstvo financí ČR prostřednictvím České daňové správy sdělení, kde blíže specifikuje, co lze považovat za výkon veřejné správy. Mezi činnosti uskutečňované v rámci působnosti veřejné správy řadí např.:

- nakládání obce s odpady, tj. organizování shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálního odpadu, kdy za tuto činnost obec vybírá poplatek od občanů a organizování zpětného odběru a recyklace odpadů z obalů, za který dostává úhradu od autorizované společnosti EKO-KOM, a.s.,
- organizování dopravy, kdy nařízením obce jsou vymezeny místní komunikace nebo jejich určené úseky pro stání silničních motorových vozidel na časově omezenou dobu (zákon č.13/1997 Sb., o provozu na pozemních komunikacích), za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy,
- provozování veřejného pohřebiště obcí, které zahrnuje nájem hrobového místa a služeb souvisejících s pronájmem, včetně výkopu hrobu a uložení do hrobu, uložení urny nebo rozptylu a vsypu zpopelněných lidských pozůstatků (zákon č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví), za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy.

K významným změnám došlo u příspěvkových organizací, které podle dikce zákona ve znění platném pro rok 2004 splňovaly podmínky k tomu, aby mohly být považovány za veřejnoprávní subjekt, kterým po novele většinou již být nemohly. Mállokterá z nich vykonává veřejnou správu ve smyslu zákona o DPH a Šesté směrnice, což je podle nového znění zákona od 1.1.2005 nutným předpokladem. Totéž se týká i jiných typů neziskových organizací, které se v roce 2004 mezi veřejnoprávní subjekty mohly počítat. Praktickým důsledkem této skutečnosti byla změna v posuzování obratu pro účely povinné registrace plátců DPH. Na rozdíl od roku 2004 musely tyto organizace v roce 2005 zahrnovat do obratu shodné položky jako běžné podnikatelské subjekty, neboť jsou již při své činnosti považovány za osoby povinné k dani.

Informace vydaná Ministerstvem financí řeší i některé specifické případy činnosti příspěvkových organizací⁴²:

- V případě, že činnost vykonává příspěvková organizace za příspěvek poskytnutý zřizovatelem, nejedná se o ekonomickou činnost, která je předmětem daně, protože z hlediska zákona o DPH se příspěvek poskytnutý zřizovatelem nepovažuje za úhradu za uskutečněnou ekonomickou činnost.
- Pokud by zřizovatel přenesl na příspěvkovou organizaci výkon veřejné správy, který spočívá ve výběru správních nebo místních poplatků, nebo jiných poplatků hrazených občany na účet zřizovatele, považuje se příspěvková organizace pro účely zákona o DPH za veřejnoprávní subjekt a při výběru poplatků se nepovažuje za osobu povinnou k dani.
- Příspěvkové organizace zřízené veřejnoprávními subjekty za účelem poskytování kulturních, sportovních, výchovných, vzdělávacích a sociálních služeb nejsou veřejnoprávními subjekty podle zákona o DPH platného od 1.1.2005, protože neuskutečňují výkon veřejné správy. Tyto osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, uskutečňují ekonomické činnosti, které jsou podle § 51 zákona o DPH plněním osvobozeným od daně.
- Z hlediska zákona o DPH není tedy rozhodující, zda příspěvkové organizace mají ekonomické činnosti uvedené

⁴² Viz Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů dostupná na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2005/informace-o-uplatnovani-dph-2101>

jako hlavní nebo doplňkové činnosti, ale zda činnosti uskutečňují samostatně, soustavně a za účelem získání příjmu, a zda plnění, která uskutečňují, jsou plněními zdanitelnými nebo osvobozenými od daně.

Výhody plynoucí ze statutu „veřejnoprávního subjektu“ podle zákona o DPH stále zůstaly v platnosti pro odborové organizace a církve a církevní instituce a náboženské společnosti.

6.4 Definice „ veřejnoprávního subjektu“ v zákoně DPH od 1.1. 2009

S účinností od 1.1.2009 vstupuje v platnost zákon č. 302/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Cílem této novely je opět implementace Směrnice Rady 2006/112/ ES o společném systému daně z přidané hodnoty, resp. její novely. Dochází však také ke změně ve vymezení veřejnoprávních subjektů.

Novela zákona o DPH s účinností od 1.1.2009 ruší pojem „veřejnoprávní subjekt“ upravený původně v § 4 odst. 1 písm. y), když toto ustanovení definitivně ze zákona vypouští. Status veřejnoprávního subjektu je nově upraven pouze v § 5 odst. 3 následovně: *„Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to ani v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoba podle věty první se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 3⁴³.“*

⁴³ V současné době jsou činnosti, při jejichž výkonu se veřejnoprávní subjekty vždy považují za osoby povinné k dani vymezeny přílohou č.1. Seznam těchto činností je součástí přílohouvé části mé diplomové práce viz příloha č. 1

V § 5 odst. 4 zákon dále uvádí, že za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje organizační složka státu, která je účetní jednotkou, a v hlavním městě Praze jak hlavní město Praha, tak i každá jeho městská část. Z toho vyplývá, že v ostatních statutárních městech je osobou povinnou k dani pro účely registrace plátce vždy pouze město a nikoliv jeho městské části. Samostatnou osobou povinnou k dani není např. ani finanční úřad, protože není účetní jednotkou, účetní jednotkou je v současné době pouze Generální finanční ředitelství.⁴⁴

Z výše uvedeného plyne, že ze zákona o DPH zcela mizí pojem „veřejnoprávní subjekt“ jako legislativní zkratka. Na rozdíl od předešlé právní úpravy je však taxativním výčtem upřesněno, které osoby se při výkonu veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to:

1. Stát a organizační složky státu,

přičemž organizační složky státu jsou vymezeny zákonem 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Podle § 3 tohoto zákona organizačními složkami státu jsou ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky a jiná zařízení, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis anebo tento zákon, obdobné postavení má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu. Podle § 51 téhož zákona se organizační složkou státu stal Úřad na ochranu osobních údajů, Úřad pro zahraniční styky a informace a Správa úložišť radioaktivních odpadů. Podle zvláštních právních předpisů je organizační složkou státu Ústav pro studium totalitních režimů (zákon č. 181/2007 Sb.), ústředním správním orgánem podle zvláštních právních předpisů je

⁴⁴ BENDA, Václav, PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.5.2013*. 8. vydání. Olomouc: ANAG, 2013. s. 42

např. Rada pro rozhlasové a televizní vysílání (zřízená zákonem č. 231/2001 Sb.).

2. Kraje a organizační složky krajů

Kraj je podle zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení) územním společenstvím občanů, které má právo na samosprávu. Kraj je veřejnoprávní korporací, která má vlastní majetek a vlastní příjmy vymezené zákonem a hospodaří za podmínek stanovených zákonem podle vlastního rozpočtu. Kraj vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývající. Kraj může vykonávat státní správu v přenesené působnosti. Kraje mohou zřizovat organizační složky podle § 24 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Organizační složka vzniká rozhodnutím zastupitelstva kraje, hospodaří jménem svého zřizovatele a není účetní jednotkou. Rozpočet organizační složky kraje je součástí rozpočtu kraje.

3. Obce a organizační složky obcí a dobrovolné svazky obcí

Obec je podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení) základním územním samosprávným celkem, který je vymezen území hranicí obce. Obec je veřejnoprávní korporací, hospodaří s vlastním majetkem. Obec vystupuje v právních vztazích svým jménem a na svůj účet. Obec má pečovat o všestranný rozvoj svého území a o potřeby svých občanů, přičemž vždy dbá o veřejný zájem. Obec může k zajištění své činnosti zřizovat organizační složky obce podle § 24 zákona č. 250/2000 Sb. za stejných podmínek jako kraje. Obvykle se organizační složky obce zřizují k zajištění činností, které nevyžadují velký počet zaměstnanců, nepotřebují složité a rozsáhlé strojní nebo jiné technické vybavení, nejsou vnitřně, odvětvově či jinak organizačně členěné a nevstupují do složitých ekonomických nebo právních vztahů. Organizační složka obce vždy jedná jménem a na účet svého zřizovatele. Podle § 49 zákona o obcích mohou obce vytvářet svazky obcí nebo vstupovat do svazů obcí již vytvořených. Svazek obcí je samostatnou právnickou

osobou. Hospodaření svazku obcí se řídí § 38 a § 39 zákona č. 250/2000 Sb..

4. Hlavní město Praha a jeho městské části

Postavení hlavního města Prahy jako hlavního města, obce a kraje je upraveno zákonem č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze. Hlavní město Praha je vymezeno jako veřejnoprávní korporace, která má vlastní majetek, má vlastní příjmy a hospodaří podle vlastního rozpočtu. V právních vztazích jedná svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývajících. Hlavní město Praha se člení dále na městské části. Jednotlivé městské části jsou spravovány zastupitelstvem a radou městské části, v právních vztazích vystupují vlastním jménem na vlastní účet, mají vlastní rozpočet. Hlavní město Praha nakládá a hospodaří s vlastním majetkem, městské části nakládají se svěřeným majetkem hlavního města Prahy a mohou nabývat věci do vlastnictví hlavního města Prahy.

5. Právnícké osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu

Do této kategorie patří všechny subjekty, vykonávající veřejnou správu, které nebyly zmíněny v bodech 1 až 4 a vykonávají veřejnou správu podle kapitoly 5. Vzhledem k tomu, že stále platí, že český právní řád jednoznačně nevymezuje, které subjekty provádí činnost „veřejné správy“, je aplikace tohoto ustanovení u některých subjektů stále sporná a je třeba zkoumat naplnění podmínek definice veřejnoprávního subjektu podle evropské směrnice (viz závěry v kapitole 4).

Příkladem může být aplikace zákona o DPH na činnost profesních komor, kde určitým povoláním vyplývá povinnost členství v komoře přímo ze zákona, a to např. Komory auditorů České republiky, České advokátní komory, Komory architektů České republiky, Notářské komory České republiky, České lékařské komory aj. Společným znakem těchto komor je to, že jsou zřízeny zvláštním zákonem a kromě uspokojování potřeb svých členů vykonávají i

veřejnou správu spočívající v regulaci určité konkrétní profese. Všechny komory jsou právními osobami s úplnou právní subjektivitou, hospodaří s vlastním majetkem. Členství v těchto profesních komorách je pro fyzické osoby vykonávající určitou činnost povinné a prostřednictvím komory je vykonávána profesní samospráva. Členové platí členské příspěvky a přispívají na činnost komory.

Komora se podílí na vytváření podmínek pro rozvoj dané profese, provozuje informační webové stránky, organizuje školení atd. Na straně druhé však také dohlíží na dodržování podmínek výkonu profese, které jsou dány zákonem, např. zda jsou členové při výkonu profese řádně pojištěni v souladu se zákonem nebo zda své služby poskytují klientům/pacientům/zákazníkům s řádnou péčí. Pro případ, že by tomu tak nebylo, má komora pravomoc řešit správní delikty před kárnými komisemi a ukládat za porušení zákona zákonem vymezené sankce. Tato činnost profesních komor naplňuje všechny znaky veřejné správy, tj. povinnost uložená zákonem a kontrola dodržování právní normy na základě zákona z důvodu zajištění veřejného zájmu a možnost donucení (prostřednictvím uložení sankce). Při rozhodování o kárných proviněních orgány komory vydávají individuální správní akty, jejichž vydávání se řídí zvláštním zákonem upravujícím činnost komory a subsidiárně správním řádem. Proti rozhodnutím lze podávat opravné prostředky, včetně žalob ke správním soudům.

Veškeré náklady na tento „dohled“ jsou financovány vesměs členskými příspěvky. Otázkou tedy zůstává, zda při vybírání členských příspěvků se profesní komory s povinným členstvím považují za veřejnoprávní subjekty, tj. osoby nepovinné k dani.⁴⁵

⁴⁵ Podobná otázka byla předložena Soudnímu dvoru ve věci C-102/86 - Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise. Council byl veřejnoprávní orgán, jehož funkce souvisely s reklamou a propagací kvality jablek a hrušek pěstovaných v Anglii a Walesu. Byl financován z povinných ročních příspěvků pěstitelů jablek a hrušek ve výši nepřesahující určitou částku na každý hektar půdy osázené jabloněmi a hrušněmi nebo určitou částku za každých 50 stromů vysazených na pozemcích pěstitele. Soudní dvůr konstatoval, že funkce Council souvisejí se společným zájmem pěstitelů a že jakékoli výhody vyplývající z jeho propagační činnosti má celé odvětví; jednotliví pěstitelé mají takové výhody jen nepřímou. Neexistovala zde rovněž žádná souvislost mezi úrovní výhod příslušejících jednotlivým pěstitelům a výší povinných poplatků, které museli hradit Council. Uvedený poplatek

V tomto, jako i v řadě jiných případů, je třeba se vrátit k vymezení „veřejnoprávního subjektu“ evropskou směrnicí. Dle mého názoru jsou splněny veškeré podmínky, které pro aplikaci speciálního režimu veřejnoprávního subjektu jako osoby nepovinné k dani definoval ve svém rozhodování Evropský soudní dvůr.

Profesní komora je veřejnoprávním subjektem, který vykonává svou činnost na základě speciálního oprávnění, které mu dává národní veřejnoprávní norma, čímž je zařazena do systému státní správy a samosprávy. Vztah mezi příjemcem plnění, tj. profesní komorou a poskytovatelem plnění – členem komory při platbě členského příspěvku je vztahem veřejnoprávním nikoli soukromoprávním, neboť povinnost platit členský příspěvek plyne členům přímo ze zákona upravujícího činnost komory. Navíc platí, že činnost komory nemohou vykonávat žádné jiné soukromé osoby.

Na tomto příkladu jsem chtěla ukázat, že i současná česká právní úprava obsažená v § 5 odst. 3 zákona o DPH nemusí být ve všech případech jednoznačná a je třeba mít stále na paměti vymezení pojmu „veřejnoprávní subjekt“ tak, jak vyplývá z evropské směrnice a související judikatury Evropského soudního dvora.

7 Specifika zdaňování veřejnoprávních subjektů

V poslední kapitole bych se ráda věnovala některým specifickým aplikacím zákona o DPH ve veřejné správě, aby bylo zřejmé, v čem se může výpočet

nevyplýval ze smluvní, nýbrž ze zákonné povinnosti, a byl splatný bez ohledu na to, zda měl jednotlivý pěstitel ve skutečnosti nějaké výhody z propagační činnosti Council. Soudní dvůr došel k závěru, že činnost Council „nepředstavuje ‚poskytování [...] služeb za protiplnění‘ “

daně z přidané hodnoty u těchto subjektů lišit a proč je třeba nejdříve stanovit, zda určitý daňový poplatník veřejnoprávním subjektem je či není. Zde bych ráda zdůraznila, že jde pouze o některá specifika, neboť jejich úplný výčet a rozbor by značně přesáhl rozsah této diplomové práce.⁴⁶

7.1 Rozlišování ekonomické a neekonomické činnosti

Pro aplikaci zákona o DPH je podstatné správně rozlišovat, co je a není ekonomickou činností. Ekonomickou činností se v souladu s § 5 odst. 2 zákona o DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Podmínkou je, aby činnost byla vykonávána soustavně (nahodilé jednorázové příjmy nejsou ekonomickou činností bez ohledu na to, jak velkou úplatu za ně poplatník inkasuje).

Předmětem daně je dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží za úplatu, tj. druhým znakem ekonomické činnosti, která podléhá aplikaci daně z přidané hodnoty, je úplatnost plnění. V souladu s § 4 se úplatou rozumí nejen částka vyjádřená v peněžních prostředcích, ale i hodnota nepeněžního plnění, které je poskytnuto v souvislosti s předmětem daně.

Osoba, která vykonává soustavně ekonomickou činnost za úplatu, se považuje pro účely zákona o DPH za osobu povinnou k dani.

U podnikatelských subjektů ve většině případů platí, že podnikatelská činnost je činností ekonomickou a podnikatelé jako osoby povinné vyhodnocují při aplikaci zákona o DPH veškeré své výkony.

Naproti tomu veřejnoprávní subjekty vykonávají činnosti, které

- jsou ekonomickou činností a při jejich výkonu se považují za osoby povinné k dani.
- vykonávají činnosti, které jsou veřejnou správou, a to úplatně i bezúplatně, při nichž se za osoby povinné k dani nepovažují

⁴⁶ Vycházet budu pouze ze znění zákona o DPH účinného k 1.1.2014.

- vykonávají činnosti podle přílohy č. 1, při nichž se vždy považují za osoby povinné k dani, bez ohledu na to, zda je vykonávají v rámci působnosti v oblasti veřejné správy.

V rámci ekonomické činnosti může veřejnoprávní subjekt provádět plnění zdanitelná, na které aplikuje základní nebo sníženou sazbu DPH (pokud je plátcem), nebo může uskutečňovat plnění osvobozená, a to plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu nebo plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně na vstupu. Zatímco u podnikatelských subjektů dochází k uskutečňování plnění osvobozených bez nároku na odpočet ojedinele (výjimkou jsou dlouhodobé pronájmy osvobozené od daně podle § 56a), u veřejnoprávních subjektů je uskutečňování těchto osvobozených plnění zcela běžné.

Plněním zdanitelným je např. poskytování reklamních služeb, ubytovacích či parkovacích služeb, pronájem movitého majetku, krátkodobý pronájem staveb, bytů a nebytových prostor na dobu kratší než 48 hodin nepřetržitě nebo dodání zboží či služeb, které nesplňuje podmínky pro osvobození podle § 51. Osvobozenými plněními bez nároku na odpočet daně na vstupu jsou plnění vymezená v § 51 zákona o DPH a patří mezi ně např. poskytování zdravotnických služeb, sociálních služeb, výchova a vzdělávání, dlouhodobý pronájem vybraných nemovitých věcí, dodání vybraných nemovitých věcí podle § 56, poskytování kulturních služeb či poskytování služeb úzce souvisejících se sportem a nebo tělesnou výchovou osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost.

Plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu zahrnují zejména dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží mimo území Evropské unie na území třetí země, poskytnutí služby do třetí země aj.

Správné určení, co je a není ekonomickou činností, je důležité zejména při vyhodnocování obratu, pokud veřejnoprávní subjekt není plátcem DPH, nebo pro správné uplatnění nároku na odpočet, pokud se veřejnoprávní subjekt již plátcem DPH stal.

7.2 Vyhodnocování obratu podle § 6 zákona o DPH

Ne všechny osoby povinné k dani se stanou plátcem daně. Osoba povinná k dani se stává plátcem daně dobrovolně, např. v případě, kdy podnikatelský subjekt nakupuje a prodává zboží uprostřed obchodního „řetězce“ mezi výrobcem a spotřebitelem a jeho bezprostřední obchodní partneři jsou plátcí DPH. Pak se většinou rozhodne stát se plátcem daně dobrovolně a na svou vlastní žádost se zaregistruje, aby byl cenově konkurenceschopný. To však není případ veřejnoprávních subjektů.

V jejich případě naopak platí, že aplikace zákona o DPH je administrativně náročná a ve většině případů nepřináší téměř žádné vedlejší výhody. Veřejnoprávní subjekty se jako plátcí DPH dobrovolně registrují jen zřídka. Plátcem DPH se tedy stávají vesměs ze zákona tím, že překročí hranici 1.000.000 Kč obratu danou § 6 zákona o DPH.

Osoby povinné k dani musí vyhodnocovat výši dosaženého obratu každý měsíc, přičemž obratem se pro účely zákona o DPH rozumí: *„Souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet podle § 54 až § 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.“*

Shrneme-li definici obratu pro veřejnoprávní subjekty, dojdeme k závěru, že do obratu se počítají:

- Úplaty za zdanitelná plnění uskutečňovaná v rámci ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, tj. dodání zboží a poskytnutí služeb, které nejsou osvobozeny od daně
- Úplaty za plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet, tj. dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží mimo území Evropské unie na území třetí země, poskytnutí služby do třetí země
- Úplaty za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle § 54 až § 56 uskutečňovaná v rámci ekonomické činnosti, tj. finanční činnosti, penzijní činnosti, pojišťovací činnosti a dodání vybraných nemovitých věcí.

Na základě předchozí definice obratu můžeme dále uzavřít že do obratu se nepočítají:

- platby, které subjekt neobdržel jako úplatu za uskutečněné plnění. Jako příklad lze uvést dotace a příspěvky s výjimkou dotace k ceně, přijaté náhrady škody, úroky za vedení běžného účtu, přijatou jistotu, aj.
- úplaty z prodeje dlouhodobého majetku
- úplaty za plnění vykonávaná příležitostně, ne soustavně
- úplaty za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, pokud jde o poštovní služby a dodání poštovních známek podle § 52, rozhlasové a televizní vysílání podle § 53, nájem vybraných nemovitých věcí podle § 56a, výchovu a vzdělávání podle § 57, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží podle § 58, sociální pomoc podle § 59, provozování loterií a jiných podobných her podle § 60 a ostatní plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně podle § 62, včetně poskytování kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího a poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou
- úplaty za plnění, při nichž není subjekt považován za osobu povinnou k dani, tj. např. za činnosti při výkonu veřejné správy, vyjma činností uvedených v příloze č. 1.

Z výše uvedeného plyne, že organizační složky státu, kraje, obce a další subjekty vyjmenované v § 5 odst. 3 musí při vyhodnocování obratu pro potřeby zákona o DPH správně vyhodnotit, zda se přijatá úplata do obratu počítá či nikoli, tj. zda při provádění dané činnosti vystupují jako osoby povinné k dani nebo jako subjekty vykonávající veřejnou správu. Toto vyhodnocování vyžaduje podrobnou analýzu všech přijatých úplat a detailní znalost zákona o DPH, a to u plátců i „neplátců“. Chybné podřazení úplaty za zdanitelné plnění pod výkon veřejné správy zákonitě vede k chybnému vyhodnocení obratu, respektive okamžiku, od kdy se má osoba povinná k dani stát plátcem DPH.

Současné znění zákona je v tomto ohledu velmi přísné, když osoba povinná k dani se stává plátcem daně ze zákona, a to k prvnímu dni druhého

kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž k překročení obratu došlo. V mnohých případech dojde při dodatečném zjištění překročení limitu obratu ke „zpětné“ registraci plátce DPH. Daňový subjekt musí zpětně vyhodnotit všechna svá zdanitelná plnění a odvést daň na výstupu v plném rozsahu, a to včetně příslušenství daně.

7.3 Nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné a krácené výši

Daň z přidané hodnoty se neuplatňuje pouze na plnění, která plátce daně uskutečňuje, tj. na plnění na výstupu, ale velmi podstatnou součástí aplikace zákona o DPH je i uplatnění nároku na odpočet u plnění, která daňový subjekt přijme od jiných plátců DPH a použije v rámci uskutečňování ekonomické činnosti.

Nárok na odpočet je upraven v § 72 zákona o DPH, který stanoví, že základním předpokladem pro jeho uplatnění je, že jde o přijaté zdanitelné plnění, které plátce daně použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování:

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku
- b) plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku
- d) plnění uvedených v § 54 (finanční činnosti) odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 (pojišťovací činnosti) s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst.8 písm. a), b), d) a e)⁴⁷ a v § 14 odst.5⁴⁸

⁴⁷ § 13 odst. 8 specifikuje plnění, která se nepovažují pro účely zákona o DPH za dodání zboží.

⁴⁸ § 14 odst. 5 specifikuje plnění, která se nepovažují pro účely zákona o DPH za poskytnutí služby.

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v částečné výši, a to v části připadající na použití s nárokem na odpočet.

Výše částečného nároku na odpočet se stanoví jako nárok na odpočet v poměrné výši postupem podle § 75 nebo jako nárok na odpočet v krácené výši postupem podle § 76, popř. kombinací obou postupů.

Krácený nárok na odpočet podle § 76

§ 76 stanoví postup, jak určit výši částečného nároku na odpočet v případě, kdy plátce daně použije přijaté zdanitelné plnění celé v rámci své ekonomické činnosti jak pro plnění s nárokem na odpočet, uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko. V tomto případě se daň na vstupu krátí tzv. krátkým koeficientem, který odráží poměr základů daně zdanitelných plnění uskutečněných plátcem s nárokem na odpočet k celkovému součtu hodnoty plnění uskutečněných plátcem v rámci ekonomických činností⁴⁹. V průběhu kalendářního roku se pro krácení nároku na odpočet používá tzv. zálohový krátký koeficient. V posledním zdaňovacím období kalendářního roku se provádí vypořádání, kdy se vypočte tzv. vypořádací krátký koeficient, jehož výpočet přesně odráží hodnotu uskutečněných plnění během celého kalendářního roku. Takto stanovený vypořádací krátký koeficient se použije nejen pro vypořádání nároku na odpočet daně na vstupu v krácené výši pro daný kalendářní rok, ale zároveň se stává novým zálohovým krátkým koeficientem pro následující kalendářní rok.

Základní charakteristikou krátkého koeficientu je, že je pouze jeden pro celý daňový subjekt, tj. pro všechny činnosti, které organizace vykonává v rámci ekonomické činnosti. Krátký koeficient řeší „konflikt“ použití přijatého plnění pouze v rámci ekonomické činnosti mezi použitím pro plnění na výstupu bez nároku na odpočet a uskutečněným zdanitelným plněním, z něž je odváděno DPH na výstupu. Koeficient se vypočítá z hodnoty uskutečněných plnění, tj. pro

⁴⁹ Podrobný výpočet koeficientu, včetně přesné specifikace čitatele a jmenovatele, je stanoven § 76 odst. 3 až 5 zákona od DPH.

výpočet koeficientu není rozhodující v jakém poměru se přijaté plnění na vstupu použije pro účely uskutečnění plnění bez nároku na odpočet a pro účely uskutečnění zdanitelných plnění, ale rozhodující je naopak výše úplaty, kterou daňový subjekt obdržel za výkon své ekonomické činnosti.

Poměrný nárok na odpočet podle § 75

§ 75 stanoví postup, jak určit výši částečného nároku na odpočet v případě, kdy plátce daně použije přijaté zdanitelné plnění jak v rámci své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející. V tomto případě se daň na vstupu krátí tzv. poměrovým koeficientem, který odráží poměrnou výši odpovídající rozsahu použití přijatého plnění pro své ekonomické činnosti.

Základní charakteristikou poměrového koeficientu je, že se stanoví pro každé přijaté plnění samostatně podle toho, jak má být přijaté plnění použito, tj. poměrových koeficientů může být teoreticky nekonečně mnoho. Poměrový koeficient řeší „konflikt“ mezi použitím přijatého plnění pro ekonomickou a neekonomickou činnost, a to bez ohledu na to, zda v rámci ekonomické činnosti bude přijaté plnění použito pro uskutečnění osvobozeného plnění bez nároku na odpočet nebo pro uskutečnění zdanitelného plnění, z něž je odváděno DPH na výstupu. Na rozdíl od krátkého koeficientu se poměrový koeficient určí na základě plánovaného použití pro ekonomickou činnost s tím, že nárok na odpočet dle § 72 zákona o DPH lze uplatnit pouze pro tu část daně na vstupu, která bude odpovídat využití pro ekonomickou činnost. Výše úplaty za uskutečněné zdanitelné plnění nemá na výši poměrového koeficientu žádný vliv.⁵⁰

Zásadním problémem v praxi bývá stanovení výše poměrového koeficientu. Zákon o DPH žádný konkrétní postup nestanoví, což může být na jednu stranu výhodou. Na druhou stranu bývá hledání a stanovování nějakého konkrétního kritéria zpravidla obtížné.⁵¹ Podle Z. Morávka je v každém případě

⁵⁰ Stanovení poměrového koeficientu nemůže vycházet z výše přijaté úplaty, neboť neekonomická činnost je velmi často vykonávána bezplatně a poměr by nebylo možno matematicky definovat.

⁵¹ K problematice stanovení poměrového koeficientu viz také rozsudek ESD v případě C-437/06 *Securenda*, který uvádí, že „členské státy musí vykonávat svojí posuzovací pravomoc způsobem, který zaručí, že se odpočet uskuteční pouze u části DPH, která je poměrná

nutné počítat s tím, že plátce musí být schopen před správcem daně obhájit a prokázat, že uplatněný poměrový koeficient odpovídá míře použití přijatého zdanitelného plnění pro účely ekonomické činnosti a unést důkazní břemeno v případném daňovém řízení.⁵²

Dojde-li k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši podle § 76 a nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75, použije se pro výpočet výše odpočtu daně v krácené výši namísto částky daně na vstupu částka odpočtu daně v poměrné výši stanovená postupem podle § 75. Tento postup vede k tomu, že veřejnoprávní subjekt je na odpočtu daně velmi krácen. Řada těchto subjektů proto nárok na odpočet daně v těchto případech vůbec neuplatňuje, protože výsledný efekt neodpovídá vynaloženému úsilí ani míře rizika v souvislosti s případnou daňovou kontrolou ze strany finančního úřadu.

Jak jsem již uvedla výše, veřejnoprávní subjekty, resp. subjekty uvedené v § 5 odst. 3 se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani. To znamená, že u těchto subjektů nejsou činnosti vykonávané v rámci veřejné správy ekonomickou činností. Z toho vyplývá, že na rozdíl od podnikatelských subjektů, které se s nárokem na odpočet v poměrné výši ve své praxi prakticky téměř nesetkají, veřejnoprávní subjekty jako plátcí DPH se se stanovením nároku na odpočet v poměrné výši setkávají běžně a v podstatě se mu nemohou nijak vyhnout.

Zásadní otázkou pro správnou aplikaci zákona o DPH je opět otázka co je a co není ekonomickou činností, resp. co všechno spadá pod výkon veřejné správy. Pouze tehdy, když na ni subjekt správně odpoví, je schopen vyhodnotit,

k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet. Musí tudíž dbát o to, aby výpočet podílu hospodářských činností k nehospodářským činnostem objektivně odrážel podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto činností. Je třeba dodat, že v rámci výkonu uvedené pravomoci mohou členské státy případně uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč, aniž by se musely omezovat na jednu z těchto metod.“

⁵² MORÁVEK, Zdeněk. Odpočet daně v poměrné výši. *Unes*, 2013, č. 10 s. 8-12.

u kterých přijatých zdanitelných plnění má nárok na odpočet pouze v poměrné výši a jak tento poměrný nárok na odpočet stanovit.⁵³

7.4 Režim přenesení daňové povinnosti u stavebních prací

V současné právní úpravě DPH je v § 92e zakotven režim přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních nebo montážních prací⁵⁴.

Režim přenesení daňové povinnosti - tzv. revers charge je v rámci mechanismu uplatňování DPH režimem specifickým. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil), v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. V rámci tohoto režimu má tedy povinnost přiznat a zaplatit daň plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Plátce, který dotčené zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH – namísto toho uvede sdělení, že daň odvede zákazník, tj. plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.

Obecně platí, že režim přenesení daňové povinnosti se uplatní pouze mezi plátcí DPH, a to při poskytnutí plnění v tuzemsku (místo plnění je v ČR). Uvedený režim je tedy povinen použít plátce (poskytovatel plnění), který poskytne vymezené stavební nebo montážní práce s místem plnění v tuzemsku jinému plátcí (příjemci plnění) pro jeho ekonomickou činnost.

Vzhledem k tomu, že zákon pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti stanoví podmínku, že jde o plnění mezi plátcí, je základním předpokladem pro použití režimu přenesení daňové povinnosti skutečnost, že tyto osoby při uskutečnění daného plnění vystupují jako osoby povinné k dani, tj. v rámci své ekonomické činnosti.

⁵³ Z praktického hlediska je důležité, že vyčíslení nároku na odpočet v poměrné výši musí být proveden před uvedením hodnot do daňového přiznání k DPH, protože do přiznání se již uvádí základ daně a daň v poměrní výši.

⁵⁴ Přehled stavebních a montážních prací, na něž se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje v souladu s § 92e, je zařazen do přílohové části mé diplomové práce viz příloha č. 2

U veřejnoprávních subjektů, které se v rámci výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, je pro aplikaci tohoto speciálního režimu u stavebních prací důležité, aby v případě, že osoba, která zdanitelné plnění přijímá, vystupovala u daného plnění jako osoba povinná k dani.

Jestliže příjemce plnění (plátce) pořizuje přijaté zdanitelné plnění výlučně pro plnění, která nejsou ekonomickou činností, není v postavení osoby povinné k dani. V tomto případě se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní a plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, uplatní daň na výstupu, daň přizná a zaplatí. To nastane např. v případě, když obec pořizuje plnění pro potřeby související výlučně s její činností při výkonu veřejné správy, při níž se nepovažuje za osobu povinnou k dani.

K výše uvedenému Ministerstvo financí ve své informaci uvádí: „Pokud je plnění třeba i jen z části přijímáno pro více účelů, například pro soukromou potřebu plátce a pro jeho ekonomickou činnost nebo pro smíšené účely veřejnoprávních a neziskových subjektů, přičemž část je pro účely, kdy příjemce vystupuje jako osoba povinná k dani, půjde o plnění podléhající celkově režimu přenesení daňové povinnosti.“⁵⁵

Režim přenesení daňové povinnosti je dalším institutem, který jehož aplikace je u subjektů vykonávajících veřejnou správu odlišná od běžných plátců DPH – podnikatelských subjektů vykonávajících pouze ekonomickou činnost.

⁵⁵ Informace GFR a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH ze dne 9.11.2011

Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>

8 Shrnutí definice „veřejnoprávního subjektu“ pro aplikaci zákona o DPH

Při vymezení pojmu „veřejnoprávní subjekt“ v kontextu evropského práva jsem vycházela ze znění evropských harmonizačních směrnic v oblasti DPH a navazující ustálené judikatury Evropského soudního dvora. Zejména rozborem rozhodnutí vydaných ESD v řízeních o předběžné otázce jsem shrnula základní znaky, který subjekt při své činnosti musí splňovat, aby na něj bylo pohlíženo jako na veřejnoprávní subjekt. Veřejnoprávní subjekt je právnická osoba zařazená do národního systému státní správy či samosprávy, která vykonává svou činnost na základě speciálního oprávnění, nejčastěji na základě zákona, přičemž vztah mezi příjemcem plnění (adresátem) a veřejnoprávním subjektem (poskytovatelem plnění) je vztahem veřejnoprávním. Zároveň by mělo platit, že srovnatelnou činnost nemohou vykonávat soukromé osoby.

Této definici se postupně přibližovala i česká národní úprava zákona o dani z přidané hodnoty po vstupu České republiky do Evropské unie. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty prošel v tomto ohledu dvěma významnými novelami. Současné znění zákona pojem veřejnoprávní subjekt de facto vůbec neobsahuje. Aby se na daňový subjekt vztahoval speciální režim, kdy se veřejnoprávní subjekty nepovažují za osoby povinné k dani, musí být kumulativně splněny dvě základní kritéria. Musí jít o zákonem vymezenou právnickou osobu a tato osoba musí vykonávat činnost v působnosti veřejné správy. Je evidentní, že kritéria daná českým zákonem a judikaturou Evropského soudního dvora nejsou zcela totožná.

Aplikační praxe českého daňového zákona přináší komplikace zejména při vyhodnocení, zda konkrétní činnost spadá do působnosti veřejné správy. Zde často dochází k nejednotným výkladům, neboť definice pojmu veřejná správa je složitá i v právní teorii. Abychom došli ke správnému závěru, je třeba se vrátit k charakteristice činností vykonávaných v působnosti veřejné správy tak, jak je charakterizoval Evropský soudní dvůr.

Při aplikaci zákona od DPH v České republice by se za veřejnoprávní subjekty tedy měly považovat stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, tj. při činnostech konaných na základě speciálního oprávnění, nejčastěji na základě zákona, aniž by srovnatelnou činnost mohly vykonávat soukromé osoby.

9 Závěr

Ve své diplomové práci jsem se snažila o vymezení pojmu „veřejnoprávní subjekt“ pro účely zákona o dani z přidané hodnoty, a to jak v kontextu evropského práva, tak výkladem českého zákona o DPH.

Zákon o DPH je součástí harmonizovaného systému výběru daně z přidané hodnoty v Evropské Unii, proto pro něj platí zásady aplikace evropského práva, které je závazné pro všechny členské státy. Na začátku práce jsem shrnula základní prameny evropského práva a zásady jejich uplatňování. Tyto zásady v současné době nabývají na významu, neboť jednotlivá ustanovení českého zákona o DPH je třeba vykládat právě v kontextu s evropskými směrnici a v případě rozporů pečlivě vyhodnocovat, která z právních norem má v tom či onom případě aplikační přednost. V tomto duchu často rozhodují i soudy a správní orgány, včetně finančních úřadů, a to jak při sjednocování výkladů jednotlivých ustanovení zákona, kdy zejména Generální finanční ředitelství ve svých informacích a stanoviscích často cituje přímo judikaturu Evropského soudního dvora, tak i v konkrétních řízeních, vedených např. v návaznosti na daňové kontroly, při posuzování jednotlivých případů. Známý jsou i první výsledky českých daňových subjektů v řízení o předběžné otázce před Evropským soudním dvorem. Evropská legislativa se tak stala běžnou součástí daňového práva, kterým se český daňový poplatník musí řídit.

Ve své práci jsem se zabývala také vymezením pojmu veřejná správa ve správním právu s přesahem do správní vědy. Právě pojem veřejná správa je klíčovým prvkem pro definici veřejnoprávního subjektu v českém zákoně o dani z přidané hodnoty. Rozboru jsem podrobila tři znění příslušných ustanovení zákona o DPH, které se k vymezení pojmu „veřejnoprávní subjekt“ vážou tak, jak se od vstupu České republiky do Evropské unie v čase postupně měnila. V závěru práce jsem vybrala několik problémů z aplikační praxe, při jejichž řešení je důležité správně určit, zda daňový subjekt vystupuje při uskutečňování svých činností jako „veřejnoprávní subjekt“ či nikoli.

Při vyhodnocení obsahu pojmu „veřejnoprávní subjekt“ bylo třeba se zabývat nejen českými daňovými předpisy, ale i evropskou legislativou a dalšími právními normami spadajícími do finančního a správního práva s přesahem do právní teorie. Vzhledem k této skutečnosti pro mě byla má práce přínosem a věřím, že může být přínosem i pro řadu veřejnoprávních subjektů, které se v praxi s aplikací zákona o DPH potýkají.

Abstrakt a klíčová slova

Abstract

The thesis concentrates on equal and correct implementing and application of the common system of the value added tax (VAT) in EU. It gives the definition of the term “*Body governed by the public law*” in the VAT system. The definition summarizes the case law of the Court of Justice, especially with respect to origin of the legal relations and their governing law. The theses also describes the term “Body governed by the public law” in the Czech VAT law from 2005 upto now.

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na problematiku jednotné aplikace systému DPH v EU. Zabývá se vymezením pojmu „veřejnoprávní subjekt“ pro účely zákona o DPH na základě judikatury Evropského soudního dvora. Vymezení vychází z povahy právního vztahu, ke kterému v rámci uskutečněného plnění dochází, a právní úpravy, kterou se řídí. Diplomová práce dále shrnuje vývoj právní úpravy definice pojmu “veřejnoprávní subjekt“ v českém zákoně o DPH od roku 2005 do současnosti.

Klíčová slova

Evropská unie (EU), daňová harmonizace, daň z přidané hodnoty (DPH), osoby povinné k dani, veřejnoprávní subjekty.

Key Words

European Union (EU), Tax harmonization, Value added tax (VAT), Taxable persons, Bodies governed by public law.

Příloha č. 1 Seznam plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani

1. Dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny.
2. Dodání nového zboží vyrobeného za účelem prodeje.
3. Služby telekomunikační.
4. Přeprava osobní a nákladní.
5. Skladování, přístavní a letištní služby.
6. Služby cestovních kanceláří a agentur, průvodcovské služby.
7. Služby reklamních agentur.
8. Služby pořádání výstav, veletrhů a kongresů.
9. Provozování prodejen pro zaměstnance, kantýn, závodních a podobných jídelen.
10. Služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání jiné než osvobozené od daně podle §53.
11. Plnění uskutečněná Státním zemědělským intervenčním fondem týkající se dodání zemědělských a potravinářských výrobků podle předpisů platných pro činnost tohoto fondu.

Příloha č. 2 Stavební a montážní práce na něž se vztahuje přenesení daňové povinnosti

Členění podle klasifikace produkce CZ-CPA

F	STAVBY A STAVEBNÍ PRÁCE
41	Budovy a jejich výstavba
41.0	Budovy a jejich výstavba
41.00	Budovy a jejich výstavba
41.00.1	Bytové budovy
41.00.10	Bytové budovy
41.00.2	Nebytové budovy
41.00.20	Nebytové budovy
41.00.3	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.30	Výstavba bytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.4	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
41.00.40	Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace)
42	Inženýrské stavby a jejich výstavba
42.1	Silnice a železnice a jejich výstavba
42.11	Silnice a dálnice a jejich výstavba
42.11.1	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.10	Dálnice, silnice, ulice a jiné cesty pro vozidla a pěší a letištní dráhy
42.11.2	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.11.20	Výstavba dálnic, silnic, ulic a jiných cest pro vozidla a pěší a letištních drah
42.12	Železnice a podzemní dráhy a jejich výstavba
42.12.1	Železnice a podzemní dráhy
42.12.10	Železnice a podzemní dráhy
42.12.2	Výstavba železnic a podzemních drah
42.12.20	Výstavba železnic a podzemních drah
42.13	Mosty a tunely a jejich výstavba

42.13.1	Mosty a tunely
42.13.10	Mosty a tunely
42.13.2	Výstavba mostů a tunelů
42.13.20	Výstavba mostů a tunelů
42.2	Inženýrské sítě a jejich výstavba
42.21	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny a jejich výstavba
42.21.1	Inženýrské sítě pro kapaliny a plyny
42.21.11	Dálková potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.12	Místní potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.13	Zavlažovací systémy (kanály); vodovodní řady a potrubí; úpravny vod, čistírny odpadních vod a přečerpávací stanice
42.21.2	Výstavba inženýrských sítí pro kapaliny a plyny
42.21.21	Výstavba dálkových potrubí pro kapaliny a plyny
42.21.22	Výstavba místních potrubí (vč. pomocných prací) pro kapaliny a plyny
42.21.23	Výstavba zavlažovacích systémů (kanálů), vodovodních řadů a potrubí, úpraven vod, čistíren odpadních vod a přečerpávacích stanic
42.21.24	Vrtání studní a výstavba septiků
42.22	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace a jejich výstavba
42.22.1	Inženýrské sítě pro elektřinu a telekomunikace
42.22.11	Dálkové elektrické a komunikační sítě
42.22.12	Místní elektrické a komunikační sítě
42.22.13	Elektrárny
42.22.2	Výstavba inženýrských sítí pro elektřinu a telekomunikace
42.22.21	Výstavba dálkových elektrických a komunikačních sítí
42.22.22	Výstavba místních elektrických a komunikačních sítí
42.22.23	Výstavba elektráren
42.9	Ostatní inženýrské stavby a jejich výstavba
42.91	Vodní díla a jejich výstavba
42.91.1	Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.91.10	Pobřežní a přístavní stavby, přehrady, hráze a jiné hydromechanické stavby
42.91.2	Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a jiných hydromechanických staveb
42.91.20	Výstavba pobřežních a přístavních staveb, přehrad, hrází a

	jiných hydromechanických staveb
42.99	Ostatní inženýrské stavby j. n. a jejich výstavba
42.99.1	Ostatní inženýrské stavby j. n.
42.99.11	Důlní a výrobní stavby
42.99.12	Stavby pro sport a rekreaci
42.99.19	Další inženýrské stavby j. n.
42.99.2	Výstavba ostatních inženýrských staveb j. n.
42.99.21	Výstavba důlních a výrobních staveb
42.99.22	Výstavba staveb pro sport a rekreaci
42.99.29	Výstavba dalších inženýrských staveb j. n.
43	Specializované stavební práce
43.1	Demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce
43.11	Demoliční práce
43.11.1	Demoliční práce
43.11.10	Demoliční práce
43.12	Příprava staveniště
43.12.1	Příprava staveniště
43.12.11	Příprava půdy a pozemku; asanační práce
43.12.12	Výkopové zemní práce a přesun zeminy
43.13	Průzkumné vrtné práce
43.13.1	Průzkumné vrtné práce
43.13.10	Průzkumné vrtné práce
43.2	Elektroinstalační, instalatérské a ostatní stavebně instalační práce
43.21	Elektroinstalační práce
43.21.1	Elektroinstalační práce
43.21.10	Elektroinstalační práce
43.22	Instalatérské, topenářské a plynařské práce
43.22.1	Instalace rozvodů vody a kanalizace, topení, ventilace a klimatizace
43.22.11	Instalace rozvodů vody a kanalizace
43.22.12	Instalace topení, ventilace a klimatizace
43.22.2	Instalace rozvodů plynu
43.22.20	Instalace rozvodů plynu
43.29	Ostatní stavebně instalační práce
43.29.1	Ostatní stavebně instalační práce
43.29.11	Izolační práce
43.29.12	Montáž (osazení) plotů, zábradlí, mříží

43.29.19	Ostatní instalační práce j. n.
43.3	Kompletační a dokončovací práce
43.31	Omítkářské práce
43.31.1	Omítkářské práce
43.31.10	Omítkářské práce
43.32	Truhlářské práce
43.32.1	Truhlářské práce
43.32.10	Truhlářské práce
43.33	Obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.1	Obkladačské práce
43.33.10	Obkladačské práce
43.33.2	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin
43.33.21	Práce s teracem, mramorem, žulou a břidlicí
43.33.29	Tapetování a ostatní obkládání stěn a pokládání podlahových krytin j. n.
43.34	Malířské, natěračské a sklenářské práce
43.34.1	Malířské a natěračské práce
43.34.10	Malířské a natěračské práce
43.34.2	Sklenářské práce
43.34.20	Sklenářské práce
43.39	Ostatní kompletační a dokončovací práce
43.39.1	Ostatní kompletační a dokončovací práce
43.39.11	Ozdobné práce
43.39.19	Ostatní kompletační a dokončovací práce j. n.
43.9	Ostatní specializované stavební práce
43.91	Pokryvačské práce
43.91.1	Pokryvačské práce
43.91.11	Práce na střešních konstrukcích
43.91.19	Ostatní pokryvačské práce
43.99	Ostatní specializované stavební práce j. n.
43.99.1	Izolační práce proti vodě
43.99.10	Izolační práce proti vodě
43.99.2	Lešenářské práce
43.99.20	Lešenářské práce
43.99.3	Beranění pilot; základové práce
43.99.30	Beranění pilot; základové práce
43.99.4	Betonářské práce
43.99.40	Betonářské práce

43.99.5	Montáž ocelových konstrukčních prvků
43.99.50	Montáž ocelových konstrukčních prvků
43.99.6	Zednické práce
43.99.60	Zednické práce
43.99.7	Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
43.99.70	Montáž a stavba prefabrikovaných konstrukcí
43.99.9	Ostatní specializované stavební práce j. n.
43.99.90	Ostatní specializované stavební práce j. n.

Seznam použitých zdrojů:

Literatura:

1. BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 6. vydání. Praha:C.H.Beck, 2012 (ISBN978-80-7400-440-7).
2. BENDA, Václav, PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.5.2013*. 8. vydání. Olomouc: ANAG
3. BREJCHA, Petr. *DPH v Evropském společenství, Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES*. 1. vydání.Century CZ (ISBN nevedeno).
4. BREJCHA, Petr. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. Century CZ (ISBN nevedeno)
5. CATTOIR, P. *Tax-based EU own resources: An assessment*. Luxemburg: European Commission, 2004 (ISBN92-894-5175-0).
6. *Company Taxation in the Internal Market*. Luxemburg: European Commission 2002 (ISBN 92-894-1695-5).
7. *Daňová konkurence. Sborník textů*. Praha:CEP, 2004 (ISBN 80-86547-29-9). *Daňové zákony a účetnictví 2007*. Praha:KDP ČR, 2007 (ISBN 978—80-7357-241-9).
8. *Daňové zákony a účetnictví 2007*. Praha:KDP ČR, 2007 (ISBN 978—80-7357-241-9).
9. DRÁBOVÁ, Milena, HOLUBOVÁ, Olga, TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2008.
10. FIALA, Petr, PITROVÁ, Markéta. *Evropská Unie*. Brno:Centrum pro studium demokracie a kultury, 2004 (ISBN 80-7325-015-2).
11. HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012.
12. HOLUBOVÁ, Olga. *DPH výklad vybraných pojmů*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2007.
13. HOLUBOVÁ, Olga.Uplatňování DPH u veřejnoprávních subjektů. *DPH Speciál*, Verlag Dashofer. 2004, str. 20.
14. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006 (ISBN 80-7357-205-2).

15. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007 (ISBN 978-80-7357-320-1).
16. MORÁVEK, Zdeněk. Odpočet daně v poměrné výši. *Unes*, 2013, č. 10 s. 8-12.
17. NERUDOVIČ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha:ASPI, 2005 (ISBN 80-7357-142-0)
18. PÍTROVÁ, Lenka., POMAHAČ, Richard. *Průvodce judikaturou evropského soudního dvora, 1.díl*. Praha: Linde Praha, a.s., 2000 (ISBN 80-7201-204-5).
19. PÍTROVÁ, Lenka, POMAHAČ, Richard. *Průvodce judikaturou evropského soudního dvora, 2.díl*. Praha: Linde Praha, a.s., 2001 (ISBN 80-7201-252-5).
20. PÍTROVÁ, Lenka, POMAHAČ, Richard. *Průvodce judikaturou evropského soudního dvora, 3.díl*. Praha: Linde Praha, a.s., 2005 (ISBN 80-7201-550-8).
21. PÍTROVÁ, Lenka, POMAHAČ, Richard. *Průvodce judikaturou evropského soudního dvora, 4.díl*. Praha: Linde Praha, a.s., 2006 (ISBN 80-7201-584-2).
22. POŠVÁŘ, Jaroslav. *Obecné pojmy správního práva*. Brno : ČSAS Právník, 1946.
23. RAMBOUSEK, Jan. *Nový zákon o DPH platný od vstupu ČR do EU*. Praha:ASPI, 2004 (ISBN 80-7357-07-33)
24. Skulová, Soňa. a kol. *Správní právo procesní*. Praha: Eurolex Bohemia, 2005.
25. SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha : ASPI, 2013.
26. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii*. Praha: Linde Praha, a.s., 2006 (ISBN 80-7201-593-1).
27. TICHÝ, Luboš. a kol. *Dokumenty ke studiu evropského práva*. 3.vyd. Praha: Linde Praha, 2006 (ISBN 80-7201-573-7).
28. TICHÝ, Luboš a kol. *Evropské právo*. 3. vyd. Praha: C.H.Beck, 2006 (ISBN 80-7179-430-9).
29. TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské Unie pro ekonomy*. 4. vyd. Praha: Linde Praha, 2004 (ISBN 80-7201-478-1).

Právní předpisy:

1. Smlouva o založení Evropského společenství.
2. Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (EURATOM).
3. Smlouva o Evropské unii.
4. Šestá 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.
5. Osmá směrnice Rady č. 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku.
6. Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní.
7. Třináctá směrnice Rady č. 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství.
8. Směrnice Rady č. 2003/92/EC ze dne 7.10.2003.
9. Směrnice Rady č. 2001/44/EC ze dne 15.6.2001.
10. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
11. Zákon č. 563/1991/Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
12. Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů.
13. Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a hnutích.
14. Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech.
15. Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách.
16. Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech.
17. Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky.
18. Zákon č. 181/2007 Sb., o Ústavu pro studium totalitních režimů.

19. Zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání.
20. Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení).
21. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.
22. Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení).
23. Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze.

Judikatura:

- C-26/62 Van Gend en Loos x Nederlandse Administratie der Belastingen
- C - 6/64 Costa x E.N.E.L.
- C-152/84 Marshall x Southampton and South West Hampshire area Health Authority
- C-231/87, 129/88 Carpaneto Piacentino, Rivergato
- C-446/98 Camara Municipal de Porto
- C358/97 Commission v Ireland
- C-408/97 Komise v Netherland
- C-284/04 T-Mobile Austria GmbH and Others v Republik Österreich
- C-235/85 Commission v. Kingdom of Netherlands
- C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla v. Recaudadores de Tributos de La zone primera y segunda
- C-430/04 Feuerbestattungsverein Halle
- C-437/06 Securenda
- C-102/86 - Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise

Internetové zdroje:

- <http://www.compet.cz>
- <http://www.finance.cz>
- <http://ec.europa.eu>
- <http://europa.eu>
- <http://curia.europa.eu>

<http://www.euractiv.cz>
<http://euobserver.com>
<http://www.euroskop.cz/>
<http://isap.vlada.cz/>
<http://eur-lex.europa.eu>
<http://mfcr.cz>
<http://fs.mfcr.cz>
<http://financnisprava.cz>
<http://www.sagit.cz/>
www.kdpcr.org
<http://cs.wikipedia.org>
<http://tema.novinky.cz/evropska-unie>