

**Univerzita Pardubice**

**Fakulta ekonomicko-správní  
Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

**DPH u příspěvkové organizace**

**Ilona Stránská**

**Bakalářská práce**

**2013**

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ilona Stránská**  
Osobní číslo: **E10349**  
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Veřejná ekonomika a správa**  
Název tématu: **DPH u příspěvkové organizace**  
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :


Předmětem bakalářské práce je podat ucelený přehled o uplatňování DPH u neziskových organizací. Teoretické poznatky budou následně aplikovány na konkrétní příspěvkovou organizaci.

Stanovení cíle práce


1. Charakteristika daně z přidané hodnoty
2. Právní úprava DPH u neziskových organizací
3. Praktický příklad DPH u konkrétní příspěvkové organizace kraje
4. Formulace závěru

Rozsah grafických prací: -  
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická  
Seznam odborné literatury:


BENDA, Václav a Ladislav PITNER. Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012, Olomouc: ANAG, 2012, ISBN 978-80-7263-741-6.  
FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Lydie MUSILOVÁ. Průvodce DPH u neziskových organizací 2012, Olomouc: ANAG, 2012, ISBN 978-80-7263-684-6.  
MERLÍCKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně. Olomouc: ANAG, 2011, ISBN 978-80-7263-675-4.  
ŠOBÁŇ, Jaroslav. DPH u obcí v příkladech, Olomouc: ANAG, 2011, ISBN 978-80-7263-679-2.  
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2012, 11. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2012, ISBN 978-808-7480-052.  
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. František Sejkora   
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 21. června 2012  
Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2013

  
doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.  
děkanka

L.S.

  
doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 12. října 2012

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 4. 2013

Ilona Stránská

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych touto cestou poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi za odborné vedení, podnětné připomínky a cenné rady, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce.

Poděkování též patří Bohu, mé rodině a především manželovi za trpělivost a podporu, kterou mě prokázal během celého studia a umožnil mi studium dokončit.

## **ANOTACE**

*Bakalářská práce se zabývá problematikou daně z přidané hodnoty u příspěvkové organizace zřízené územně správním celkem.*

*Teoretická část obsahuje charakteristiku základních pojmů DPH. Samostatná kapitola se věnuje příspěvkovým organizacím, které byly zřízeny za účelem zajištění veřejných statků, ale z důvodu vysokého obrátu v doplňkové ekonomické činnosti se staly plátcí DPH.*

*V praktické části jsou na konkrétních příkladech použity metody výpočtu DPH u příspěvkové organizace Správa a údržba silnic Pardubického kraje a charakterizován význam a složitost uplatnění DPH u tohoto subjektu.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*daň z přidané hodnoty, plátce, základ daně, odpočet daně, krácení odpočtu, poměrový koeficient, přenesená daňová povinnost*

## **TITLE**

VAT contributory organizations

## **ANNOTATION**

*Bachelor thesis deals with the value added tax for contributory organizations established by local authorities.*

*The theoretical part contains explanations of the basic concepts of VAT. A separate chapter is devoted to governmental organizations which have been established to provide public goods but because of the high turnover in additional economic activity has become VAT payers.*

*In the practical part are applied methods of calculating VAT on specific examples at contributory organization Administration and maintenance of the roads of Pardubice region and there is characterized the importance and complexity of the application of VAT on this subject.*

## **KEYWORDS**

*value added tax, taxpayer, tax base, tax deduction, the deduction reduction, ratio coefficient, the reverse charge*

# OBSAH

ÚVOD.....	11
<b>1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA A PODSTATA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>12</b>
1.1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	12
1.1.1 Vývoj sazby daně z přidané hodnoty v České republice .....	13
1.1.2 Předmět daně .....	14
1.1.3 Základní schéma daně z přidané hodnoty .....	14
1.1.4 Daňové subjekty .....	16
1.1.5 Osoba povinná k dani.....	16
1.1.6 Veřejnoprávní subjekt .....	17
1.1.7 Ekonomická činnost.....	18
1.1.8 Obrat a podmínky registrace plátců DPH.....	18
1.2 DAŇOVÉ DOKLADY .....	19
1.2.1 Pravidla a lhůty pro vystavení daňového dokladu .....	19
1.2.2 Náležitosti daňového dokladu .....	20
1.2.3 Zjednodušený daňový doklad .....	21
1.2.4 Zvláštní daňové doklady.....	21
1.2.5 Zajištění věrohodnosti, neporušitelnosti obsahu a čitelnosti daňového dokladu .....	22
1.2.6 Uchovávání daňových dokladů .....	23
1.3 SAZBY DANĚ .....	24
1.4 ZÁKLAD DANĚ A VÝPOČET DANĚ .....	24
1.4.1 Výpočet daně metodou „zdola“ .....	24
1.4.2 Výpočet daně metodou „shora“ .....	25
1.5 NÁROK NA ODPOČET DANĚ .....	25
1.6 REŽIM PŘENESENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI .....	26
1.6.1 Zásady pro režim přenesení daňové povinnosti u stavebních nebo montážních prací .....	26
1.6.2 Režim přenesení daňové povinnosti pro více účelů .....	26
1.7 NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE .....	27
1.8 DAŇOVÉ PŘÍZNÁNÍ A SPLATNOST DANĚ .....	27
<b>2 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE ZŘÍZENÉ VEŘEJNOPRÁVNÍM SUBJEKTEM.....</b>	<b>28</b>
2.1 PŘÍSPĚVKOVÁ ORGANIZACE.....	28
2.1.1 Hospodaření příspěvkových organizací .....	28
2.2 EKONOMICKÁ ČINNOST PŘÍSPĚVKOVÝCH ORGANIZACÍ .....	29
2.3 NÁROK NA ODPOČET DANĚ .....	29
2.3.1 Odpočet daně v plné výši.....	30
2.3.2 Odpočet daně v poměrné výši.....	30
2.3.3 Odpočet daně v krácené výši .....	31
2.3.4 Vypořádání odpočtu daně .....	32
<b>3 DPH SPRÁVA A ÚDRŽBY SILNIC PARDUBICKÉHO KRAJE .....</b>	<b>33</b>
3.1 SPRÁVA A ÚDRŽBA SILNIC PARDUBICKÉHO KRAJE.....	33
3.2 FINANČNÍ HOSPODAŘENÍ SÚS PK .....	33
3.3 ZDROJE FINANCOVÁNÍ SÚS PK .....	34
3.4 SÚS PK – PLÁTCE DPH .....	34
3.4.1 Zdanitelná plnění na výstupu .....	35
3.4.2 Nárok na odpočet daně na vstupu .....	35
3.5 VÝPOČET POMĚROVÉHO KOEFICIENTU .....	36
3.6 ČLENĚNÍ ČINNOSTÍ SÚS PK .....	37
3.6.1 Závazná analytická členění činností.....	37
3.6.2 Zpracování dat – stanovení skutečných nákladů.....	39
3.6.3 Nákup materiálu.....	40
3.6.4 Nákup služeb .....	40
3.7 ODPOČET DANĚ .....	41
3.7.1 Odpočet daně v plné výši.....	42
3.7.2 Odpočet daně v poměrné výši.....	42
3.7.3 Výše poměrového koeficientu .....	43
3.8 DAŇOVÁ POVINNOST SÚS PK.....	44
3.8.1 Daňová povinnost SÚS Pk – prosinec 2012.....	45

3.9	PŘEHLED DAŇOVÉ POVINNOSTI SÚS PK V OBDOBÍ 2010 – 2012.....	48
3.10	EKONOMICKÉ DOPADY Z POHLEDU DPH V PŘÍPADĚ ZMĚNY STATUTU ORGANIZACE .....	49
<b>4</b>	<b>VYBRANÉ PRAKTICKÉ PŘÍKLADY VÝPOČTU DAŇOVÉ POVINNOSTI U SÚS PK.....</b>	<b>51</b>
4.1	HLAVNÍ ČINNOST .....	51
4.2	HOSPODÁŘSKÁ ČINNOST.....	53
4.3	PLNĚNÍ V RÁMCI HLAVNÍ I HOSPODÁŘSKÉ ČINNOSTI.....	55
	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>58</b>
	<b>POUŽITÁ LITERATURA .....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>63</b>



## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Vývoj sazeb DPH v ČR.....	13
Tabulka 2: DPH indexy .....	41
Tabulka 3: Dodávky a služby – odpočet poměrem .....	43
Tabulka 4: Vypočtené a uplatněné poměrové koeficienty pro období 2010 – 2012.....	44
Tabulka 5: Seznam DPH indexů se součtem za zdaňovací období prosinec 2012 .....	45
Tabulka 6: Daň na výstupu prosinec 2012 .....	46
Tabulka 7: Odpočet daně prosinec 2012 .....	47
Tabulka 8: Daňová povinnost SÚS Pk 2010 - 2012.....	48
Tabulka 9: Navýšení nákladů o DPH .....	50
Tabulka 10: Účtová osnova pro účely bakalářské práce .....	51
Tabulka 11: Příklad zaúčtování plnění v hlavní činnosti I. ....	52
Tabulka 12: Příklad účtování plnění v hlavní činnosti II. ....	52
Tabulka 13: Příklad plnění v hospodářské činnosti I. ....	53
Tabulka 14: Příklad plnění v hospodářské činnosti II. ....	53
Tabulka 15: Příklad plnění v režimu revers charge – hospodářská činnost .....	54
Tabulka 16: Výkaz zisků a ztrát v Kč sestavený k 12/2012.....	55
Tabulka 17: Příklad plnění s uplatněním poměrového koeficientu I. ....	55
Tabulka 18: Příklad plnění s uplatněním poměrového koeficientu II. ....	56
Tabulka 19: Příklad plnění s uplatněním poměrového koeficientu – reverse charge.....	57

## SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Vývoj sazeb DPH v ČR .....	14
Obrázek 2: DPH – základní schéma DPH .....	15
Obrázek 3: Osoba povinná k dani .....	17
Obrázek 4: Vypočtené a uplatněné poměrové koeficienty pro období 2010 – 2012 .....	44
Obrázek 5: Vývoj daňové povinnosti SÚS Pk 2010 – 2012 .....	48

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
EU	Evropská unie
ES	Evropské společenství
FES	Fakulta ekonomicko-správní
Sb.	Sbírka zákonů
DPH	daň z přidané hodnoty
DIČ	daňové identifikační číslo
SÚS Pk	Správa a údržba silnic Pardubického kraje
ÚSC	územně správní celek
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
č.	číslo
odst.	odstavec
čl.	článek
tj.	to jest
tzv.	takzvaný
např.	například
popř.	popřípadě
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
a. s.	akciová společnost
Kč	Korun českých
DRC	doklad reverse charge
INT	interní doklad
FP	faktura přijatá
ZÚ	zimní údržba
NS	nákladové středisko
MR	místo realizace
ZR	způsob realizace
JU	jmenovitý úkol
OS	organizační středisko
HLČ	hlavní činnost
HOČ	hospodářská činnost

# ÚVOD

Tématem této bakalářské práce je problematika uplatňování daně z přidané hodnoty (DPH) příspěvkové organizace kraje, která nebyla zřízena za účelem podnikání. Výběr tématu byl ovlivněn především mým zaměstnáním u Správy a údržby silnic Pardubického kraje (SÚS Pk), která je příspěvkovou organizací zřízenou územně správním celkem (ÚSC). Znalost podmínek s uplatňováním a výpočtem DPH je pro mou práci v ekonomickém úseku nezbytně důležitá. Tato bakalářská práce významnou měrou přispěje k rozšíření mých znalostí problematiky uplatnění daně z přidané hodnoty.

Příspěvkové organizace hospodaří převážně na vnitřním trhu, z tohoto důvodu se nebude bakalářská práce zabývat DPH mimo tuzemsko.

Cílem práce je seznámení se současnou platnou právní normou, týkající se zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Budou vysvětleny základní charakteristiky daně z přidané hodnoty, podán ucelený přehled podmínek uplatňování DPH u neziskových organizací, kde se tzv. vedlejší ekonomická činnost stala z hlediska příjmů její významnou součástí. Na praktických příkladech budou popsány metody výpočtu DPH, včetně daňové povinnosti u konkrétní příspěvkové organizace SÚS Pk.

První kapitola se věnuje definování základních pojmů daňové problematiky. Poskytne stručné informace o současných právních normách týkajících se stanovení daňové povinnosti, metody krácení daně, kdy a za jakých podmínek je uplatňován nárok na odpočet daně.

Druhá kapitola popisuje a vysvětluje pojmy vztahující se k uplatňování DPH příspěvkových organizací, které byly založeny veřejnoprávním subjektem primárně za účelem zajištění veřejných statků. Doplnková činnost, zapsaná ve zřizovací listině, umožňuje těmto institucím dosažení účinnějšího využití majetku a je zdrojem dalšího příjmu.

Obsahem třetí kapitoly je seznámení se s příspěvkovou organizací Správa a údržba silnic Pardubického kraje. Zabývat se bude způsoby členění prováděných činností, druhy uplatňování daně u jednotlivých plnění a popisem metody krácení daně na vstupu.

Aplikování teoretických poznatků na praktických příkladech odpočtu DPH poskytne čtvrtá kapitola. Shrnuje způsoby uplatnění nároků daně na vstupu v plné a krácené výši pomocí poměrového koeficientu.

# 1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA A PODSTATA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Znalost základních principů fungování daně z přidané hodnoty je velmi důležitá, neboť výrazně ovlivňuje hospodaření a financování organizací.

Základním prvkem daňové soustavy České republiky se daň z přidané hodnoty stala k 1. 1. 1993 jako typ nepřímé daně, která nahradila daň z obratu a daň dovozní. Od tohoto roku byla postupně prováděna harmonizace této daně s předpisy Evropského společenství.[2]

Daň z přidané hodnoty je jednou z nepřímých daní tzn., že se neplatí přímo jako samostatná částka, ale je obsažena v ceně zboží, materiálu a služeb. Výrobce nebo prodejce daň připočítává k ceně výrobku nebo služby a zákazník ji zaplatí společně s cenou, zatěžuje tedy konečného spotřebitele. Avšak plátcí daně mají současně nárok na odpočet daně, kterou zaplatili v nakoupeném majetku či službách. U plátců netvoří daň zaplacená na vstupu součást jejich nákladů (ani nevstupuje do hodnoty nakoupeného majetku). Na druhé straně daň z přidané hodnoty neovlivňuje ani výnosy účetní jednotky, neboť daň z přidané hodnoty z prodeje nezůstává subjektu, ale musí ji odvést do státního rozpočtu. Subjekt, jenž uskutečňuje zdanitelné plnění, se tedy stává jakýmsi prostředníkem mezi spotřebitelem a státem.[15]

## 1.1 Daň z přidané hodnoty

Řadu zásadních změn přinesl nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který je platný od data vstupu České republiky do Evropské unie, tedy od 1. května 2004. Za období od data účinnosti byl několikrát v menším či větším rozsahu postupně novelizován a tyto změny se významným způsobem dotkly všech plátců bez výjimky. Pro neziskové subjekty jsou významné zejména novely, v rámci kterých byly provedeny změny ovlivňující uplatňování daně z přidané hodnoty týkající se výhradně specifických subjektů, jakými jsou právě veřejnoprávní a neziskové organizace. Novela zákona o DPH provedená zákonem č. 47/2011 Sb. zavedla s účinností od 1. 4. 2011 mimo jiné i nové instituty, dosud neuplatňované.[8] Zavedla nové pojmy týkající se vymezení osob, na které se zákon vztahuje, např. *osoby povinné k dani*, *osoby identifikované k dani*. Nově jsou zákonem vymezeny i pojmy *ekonomická činnost*, *výkon veřejné správy*, *obrat*, *úplata* nebo *místo plnění*. Změny vedly k tomu, že řada veřejnoprávních a neziskových organizací se staly plátcí DPH ze zákona. Podle současné právní úpravy zákona již není pro potřeby

zdanění rozhodující, zda nezisková organizace uskutečňuje svoje služby v rámci hlavní nebo hospodářské činnosti, ale zda jsou tyto služby ekonomickou činností. Novela stanovila jednoznačné zásady, při kterých vzniká nárok na odpočet daně, vymezila podrobnější prováděcí pravidla pro uplatnění a výpočet nároku na odpočet daně v poměrné výši.

Poslední obsáhlá novela, provedená zákonem č. 502/2012 Sb. s účinností od 1. 1. 2013, reaguje na požadavky v evropských předpisech a zavádí změny spíše technického rázu.

### 1.1.1 Vývoj sazby daně z přidané hodnoty v České republice

Daň z přidané hodnoty byla v ČR zavedena s rozpadem Československé republiky, tedy k 1. 1. 1993. Byly zavedeny dvě sazby DPH – základní ve výši 23 % a snížená sazba 5 %. Vstupem ČR do Evropské unie k 1. 5. 2004 nabytí účinnosti nový zákon o DPH, který přinesl změny zdůvodněné harmonizací české daně z přidané hodnoty se sazbami členů EU.

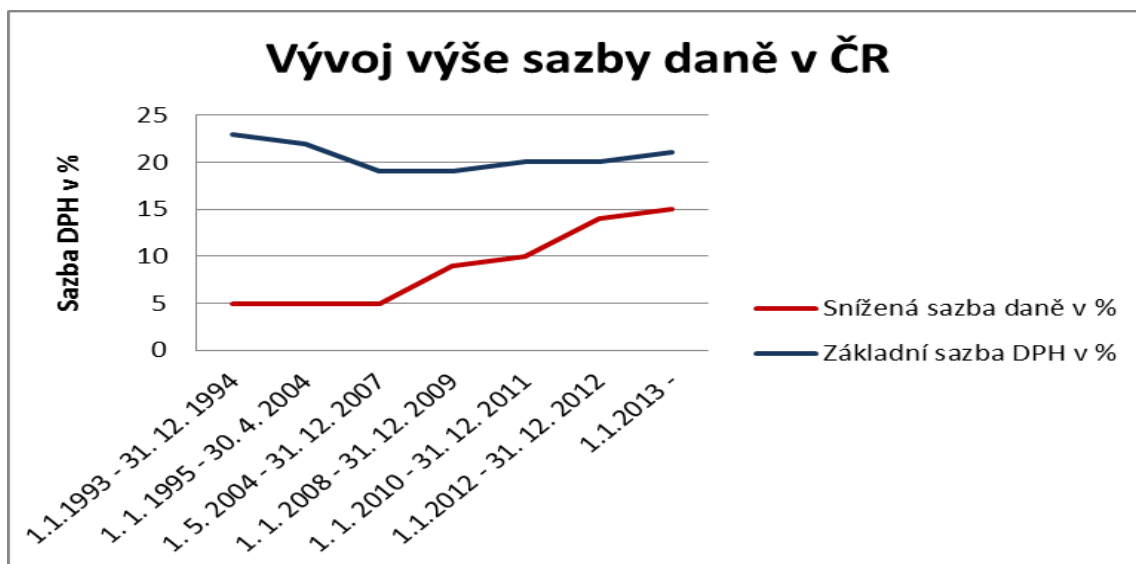
Následující tabulka 1 nám uvádí vývoj sazeb DPH v České republice od počátku jejího zavedení až po současnost.

**Tabulka 1: Vývoj sazeb DPH v ČR**

Období	Snížená sazba daně v %	Základní sazba DPH v %
1. 1. 1993 - 31. 12. 1994	5	23
1. 1. 1995 - 30. 4. 2004	5	22
1. 5. 2004 - 31. 12. 2007	5	19
1. 1. 2008 - 31. 12. 2009	9	19
1. 1. 2010 - 31. 12. 2011	10	20
1. 1. 2012 - 31. 12. 2012	14	20
1. 1. 2013 - dosud	15	21

*Zdroj: zpracováno podle MF ČR*

Od zavedení daně z přidané hodnoty v ČR se snížená sazba postupně zvyšuje a naopak základní sazba až do roku 2009 mírně snižuje. V posledních letech dochází k výraznému přibližování obou sazeb daně, jak je vidět na grafickém znázornění obrázku 1. V současné době je tendence obě sazby sjednotit.



Obrázek 1: Vývoj sazeb DPH v ČR

*Zdroj: vlastní zpracování podle MF ČR*

### 1.1.2 Předmět daně

Základní vymezení předmětu daně je uvedeno v § 2 zákona o DPH a jedná se o:

- dodání zboží a převod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu v tuzemsku, vyjma stanovených případů uvedených v § 2 odst. 2 zákona o DPH – do částky 326 000 Kč,
- dovoz zboží v tuzemsku.[1]

### 1.1.3 Základní schéma daně z přidané hodnoty

Plnění či činnosti uskutečňované daňovými subjekty lze pro účely daně z přidané hodnoty zjednodušeně schematicky rozlišit, a to z hlediska jejich příslušného daňového režimu a také vykázání v priznání k DPH. Zjednodušené schematické rozlišení nám prezentuje obrázek 2, který rozděluje činnosti na dvě základní skupiny - na ekonomické činnosti a ostatní neekonomické činnosti.



**Obrázek 2: DPH – základní schéma DPH**

*Zdroj:[1]*

Ekonomické činnosti jsou v zákoně o DPH definovány v § 5 odst. 2 a z hlediska místa plnění se člení na plnění mimo tuzemsko a plnění v tuzemsku.

Plnění s místem plnění mimo tuzemsko ve smyslu příslušných ustanovení zákona o DPH (§ 7 až § 12) nejsou předmětem daně podle zákona o DPH platného pro Českou republiku a při jejich uskutečnění by měl plátce respektovat pravidla platná v zemi, kde je místo plnění. V přiznání k DPH hodnotu těchto plnění plátce vykazuje a ve vztahu k nim mu vzniká nárok na odpočet daně.

Plnění s místem plnění v tuzemsku lze rozčlenit na tři kategorie:

- zdanitelná plnění,
- osvobozená plnění,
- plnění mimo předmět DPH.

Zdanitelným plněním je dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby ve smyslu § 2 zákona o DPH. Zdanitelná plnění lze dále členit na zdanitelná plnění ve snížené sazbě (v současnosti 15 %) a na zdanitelná plnění v základní sazbě (v současnosti 21 %), z těchto plnění přiznává plátce daň na výstupu.

Osvobozená plnění zákon o DPH člení na dvě rozdílné kategorie:

- osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně,
- osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně.

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně jsou uvedena v § 51 zákona o DPH (poštovní služby, finanční činnosti, rozhlasové a televizní vysílání, atd.) a je pro ně typické, že plátce daně z nich nepřiznává daň na výstupu, a ve vztahu k nim nemá nárok na odpočet daně.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně jsou uvedena v § 63 zákona o DPH (např. dodání a pořízení zboží z jiného členského státu), pro která platí, že plátce daně z nich nepřiznává daň na výstupu, ale ve vztahu k nim má nárok na odpočet daně.

Plnění mimo rámec ekonomické činnosti lze rozčlenit na výkony veřejné správy, které provádí zejména stát, kraje, obce a jimi zřízené organizační složky, a na ostatní. Mezi tato plnění patří např. osobní či soukromá spotřeba, činnosti příspěvkových organizací pro zřizovatele, které jsou kryty příspěvkem. Ve vztahu k plněním mimo rámec ekonomické činnosti nelze uplatnit nárok na odpočet daně a v přiznání k DPH se nevykazují.[1]

#### **1.1.4 Daňové subjekty**

Daňovým subjektem je osoba, ať již fyzická nebo právnická, která je podle daňového zákona povinna odvádět nebo platit daň. Daňovým subjektem nemůže být organizační složka (závod, odštěpný závod, provozovna apod.) fyzické nebo právnické osoby. Daňovými subjekty jsou organizační složky státu (zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů).

Daňovým subjektům jsou zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu, po kterou lze vyměřit nebo dodatečně vyměřit daň, a pokud se týká placení daní, po dobu do promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky, i v případech, kdy mezitím již přestaly být daňovými subjekty. Znamená to např., že i v případě, kdy daňový subjekt přestal být plátcem DPH, i nadále mu lze ve lhůtě pro vyměření daně daň z přidané hodnoty vyměřit nebo dodatečně vyměřit a v promlčecí lhůtě pro vymáhání daňových nedoplatků případný nedoplatek na dani z přidané hodnoty vybrat či vymáhat.[7]

#### **1.1.5 Osoba povinná k dani**

Podle § 5 odstavec 1 zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Obrázek 3 zjednodušeně znázorňuje rozdělení osob povinných k dani.





Obrázek 3: Osoba povinná k dani

Zdroj:[13]

Pro účely DPH se osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání rozumějí subjekty veřejnoprávní a také subjekty soukromoprávní. Mezi soukromoprávní neziskové subjekty patří obecně prospěšné společnosti, občanská sdružení, nadace a nadační fondy, odborové organizace, církve a náboženské společnosti a další právnické organizace, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání.[2]

### 1.1.6 Veřejnoprávní subjekt

Zákon o DPH neobsahuje obecné označení *veřejnoprávní subjekt*, ale přímo v ustanovení § 5 odst. 3 vyjmenovává osoby, kterým byl výkon veřejné správy svěřen. Při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy se nepovažují pro účely zákona o DPH za osobu povinnou k dani. Jedná se o tyto osoby:

- stát, kraje, obce,
- organizační složky státu, krajů a obcí,
- dobrovolné svazky obcí,
- hlavní město Praha a jeho městské části,
- právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu.[8]

Co se rozumí veřejnou správou, zákon o DPH rovněž nevymezuje a při jejím určení je třeba vycházet z činností, které se v rámci veřejné správy uskutečňují. Základním znakem těchto činností je, že jsou vykonávány ve veřejném zájmu a na rozdíl od soukromé správy jsou zcela vázány právní legislativou. Veřejná správa musí být vykonávána v rámci zvláštního právního režimu platného pro subjekty, které jsou veřejnou správou pověřeny a při výkonu veřejné správy tyto subjekty vystupují jako orgány státní moci. Jestliže však vykonává

takovou činnost vlastním jménem a na vlastní účet, nejde již o výkon veřejné správy, ale o ekonomickou činnost.

### **1.1.7 Ekonomická činnost**

Ekonomická činnost je jedním ze základních charakteristických rysů osob povinných k dani. Pro účely zákona o DPH je vymezena v § 5 odst. 2 zákona o DPH ve vazbě na čl. 4 Šesté směrnice ES. Ekonomickou činností se rozumí především činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, dále i činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti, tj. ekonomická činnost je bezpochyby podnikání, ale i další samostatné výdělečné činnosti. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, např. dlouhodobý pronájem movitého nebo nemovitého majetku. Ekonomickou činností naopak není činnost zaměstnanců nebo jiných osob na základě pracovněprávního vztahu a ani činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, tj. např. činnosti statutárních orgánů obchodních společností a dalších právnických osob nebo činnosti, které jsou zdaňovány jako příjmy.[5]

### **1.1.8 Obrat a podmínky registrace plátců DPH**

Obrat zahrnuje veškeré úplaty bez daně včetně dotace k ceně, pokud se jedná o úplaty, které náleží osobě povinné k dani za uskutečněné dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty:

- za zdanitelná plnění,
- plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet,
- plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle § 54 až § 56 zákona o DPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnují úplaty z prodeje dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, pokuty, penále, finanční dary, výtěžek veřejné sbírky, atd.[8]

V rámci technické novely byla provedena úprava pravidel pro registraci daňových subjektů, a to jak plátců daně, tak i tzv. identifikovaných osob. Stejně jako dokonce roku 2012 se plátcem stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících, po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Plátcem se nově od 1. 1. 2013 stává osoba povinná k dani od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený

obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. K tomuto datu se stane plátcem, i kdyby nepodala včas přihlášku k registraci.

Od 1. 1. 2013 již nevzniká osobám povinným k dani povinnost registrovat se jako plátcem z důvodu překročení limitu při pořízení zboží z jiného členského státu nebo při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku, či při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. V těchto případech se osoby povinné k dani stanou identifikovanými osobami, které budou mít povinnost přiznávat DPH při pořízení zboží a přijetí služeb u přeshraničních transakcí. Nadále však při uskutečňování tuzemských plnění zůstanou v postavení osoby osvobozené od uplatňování daně, a to vzhledem k nepřekročení limitu obrátu.[2]

## **1.2 Daňové doklady**

Mezi nejdůležitější dokumenty patří, z pohledu daně z přidané hodnoty, daňové doklady. V § 26 zákona o DPH je od 1. 1. 2013 nově vymezeno, co se rozumí daňovým dokladem. Podle tohoto ustanovení je daňovým dokladem písemnost, která splňuje podmínky stanovené zákonem o DPH. Daňovým dokladem tedy může být faktura či doklad o zaplacení, smlouva nebo jiný doklad, který má náležitosti daňového dokladu a je vystaven podle stanovených pravidel. Daňový doklad může mít přitom jak listinnou, tak i elektronickou podobu a obě tyto formy jsou v souladu se směrnicí ES o fakturaci rovnocenné. Daňový doklad má elektronickou podobu tehdy, je-li vystaven a obdržen elektronicky. S použitím daňového dokladu v elektronické podobě přitom musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě nadále odpovídá osoba, která plnění uskutečňuje.[4]

### **1.2.1 Pravidla a lhůty pro vystavení daňového dokladu**

V souladu se směrnicí ES o fakturaci jsou stanovena pravidla pro vystavování daňových dokladů. Plátce je povinen vystavit daňový doklad zejména při dodání zboží, převodu nemovitostí nebo poskytnutí služby osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, s výjimkou plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Prakticky to znamená, že plátce nemá povinnost vystavit daňový doklad při poskytnutí plnění osobě nepovinné k dani, např. při prodeji zboží v maloobchodě občanovi jako osobě nepovinné k dani. Plátce je dále povinen jako prodávající vystavit daňový doklad v případě přijetí úplaty, pokud mu před uskutečněním plnění vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění ke dni přijetí této úplaty.

Daňový doklad musí být obecně vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň. To znamená buď do 15 dnů od data uskutečnění zdanitelného plnění, nebo do 15 dnů ode dne přijetí úplaty.

Osoba povinná k dani může zmocnit, a to písemně, k vystavení daňového dokladu osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje, nebo třetí osobu. Pokud je zmocnění uděleno elektronicky, musí být podepsáno uznávaným elektronickým podpisem.[4]

### 1.2.2 Náležitosti daňového dokladu

Na daňovém dokladu podle § 29 odst. 1 zákona o DPH musí být uvedeno označení osoby, která uskutečňuje zdanitelné plnění, i označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje. Tímto označením se prakticky rozumí uvedení obchodní firmy nebo jména a příjmení, případně názvu, dodatku ke jménu a příjmení nebo názvu a uvedení sídla. Na daňovém dokladu musí být uvedeno daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje zdanitelné plnění, i daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje. Předepsanou náležitostí je také evidenční číslo daňového dokladu a vymezení rozsahu a předmětu plnění. Na daňovém dokladu se uvádí datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí úplaty, a to ten den, který nastane dříve, pokud se liší od data vystavení daňového dokladu. Na daňovém dokladu je třeba uvádět jednotkovou cenu bez daně, případně slevu, pokud již není obsažena v jednotkové ceně. Pro přiznávání daně je rozhodující uvedení základu daně, sazby daně a výše daně, která se uvádí v české měně.[4]

Podle § 29 odst. 2 zákona o DPH musí daňový doklad ve stanovených případech obsahovat některé náležitosti nad rámec údajů v § 29 odst. 1 zákona o DPH. Jedná-li se o plnění osvobozené od daně, musí daňový doklad obsahovat odkaz na příslušné ustanovení zákona o DPH, nebo ustanovení předpisu Evropské unie či jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno.[4]

Sdělení v předepsané formě „**vystaveno zákazníkem**“, musí daňový doklad obsahovat v případě, že osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, je zmocněna k vystavení daňového dokladu. Toto sdělení musí být uvedeno i na opravném daňovém dokladu, pokud jej vystavuje odběratel jménem dodavatele.[4]

Sdělení v předepsané formě „**daň odvede zákazník**“, musí daňový doklad obsahovat v případě, že osobou povinnou přiznat daň je osoba, pro kterou je plnění uskutečněno. Poskytne-li plátce např. stavební práce v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH jinému plátcovi, je povinen vystavit daňový doklad, na němž uvede

náležitosti uvedené v § 29 odst. 1 zákona o DPH a navíc musí uvést sdělení „daň odvede zákazník“. Na daňovém dokladu nemusí být v tomto případě uvedena sazba daně ani výše daně.[4]

### **1.2.3 Zjednodušený daňový doklad**

Zjednodušený daňový doklad lze vystavit podle § 30 zákona o DPH, pokud celková částka za plnění na daňovém dokladu není vyšší než 10 000 Kč, což znamená, že vystavení zjednodušeného daňového dokladu není podmíněno formou úhrady v hotovosti, platební kartou či šekem. Může být tedy vystaven i při úhradě převodem z účtu. Zjednodušený daňový doklad však nelze vystavit při zasílání zboží a u plnění v režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Zjednodušený daňový doklad nemusí oproti daňovému dokladu podle § 29 odst. 1 zákona o DPH obsahovat označení a DIČ osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, základ daně a výši daně. Místo základu daně a výše daně musí být na zjednodušeném daňovém dokladu uvedena částka, kterou osoba, která plnění uskutečňuje, získala nebo má získat za uskutečňované plnění celkem, tj. prakticky celková cena včetně daně. Stejně jako na daňovém dokladu podle § 29 odst. 1 zákona o DPH musí být na zjednodušeném daňovém dokladu uvedena sazba daně.[4]

### **1.2.4 Zvláštní daňové doklady**

**Skupiny** – je-li daňový doklad vystaven v případě plnění uskutečněného skupinou, uvede se na daňovém dokladu namísto označení skupiny, která uskutečňuje plnění, označení člena skupiny, který uskutečňuje plnění. Toto pravidlo je dáno tím, že skupina nemá jako fiktivní daňový subjekt svůj název a jejím jediným identifikačním znakem je daňové identifikační číslo. Je-li naopak daňový doklad vystaven v případě plnění uskutečněného pro skupinu, uvede se na daňovém dokladu namísto označení skupiny, pro kterou se uskutečňuje plnění, označení člena skupiny, pro kterého se uskutečňuje plnění.[4]

**Splátkový kalendář** – podle § 31 zákona o DPH může plnit funkci daňového dokladu, obsahuje-li náležitosti daňového dokladu podle § 29 odst. 1 zákona o DPH a tvoří součást nájemní smlouvy nebo smlouvy o nájmu podniku nebo je na něj v těchto smlouvách výslovně odkazováno.[4]

**Platební kalendář** – podle § 31a zákona o DPH je daňovým dokladem, pokud obsahuje náležitosti daňového dokladu a osoba, pro niž je uskutečňováno zdanitelné plnění, poskytuje úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění, a je na něm uveden rozpis plateb na předem

stanovené období. Platební kalendář nemusí obsahovat den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, protože tyto údaje nejsou objektivně v okamžiku jeho vystavení známy.[4]

**Souhrnný daňový doklad** – takový doklad může podle § 31b zákona o DPH za stanovených podmínek vystavit osoba povinná k dani, která uskutečňuje několik samostatných plnění pro stejnou osobu. Místo několika samostatných daňových dokladů může být ve stanovených případech vystaven jeden souhrnný daňový doklad, který se vystavuje do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo první plnění uvedené na tomto souhrnném daňovém dokladu, nebo byla přijata první úplata uvedená na tomto souhrnném daňovém dokladu, pokud vznikla povinnost vystavit daňový doklad v důsledku přijetí úplaty. Prakticky to znamená, že na tomto dokladu musí být zahrnuta plnění či úplaty pouze za jeden kalendářní měsíc. Údaje společné pro všechna samostatná plnění mohou být na souhrnném daňovém dokladu uvedeny pouze jednou, tj. např. označení a DIČ dodavatele i odběratele. Pro každé samostatné plnění však musí být zvlášť uveden den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, podle toho, který nastane dříve, jednotková cena bez daně a sleva, pokud není obsažena v jednotkové ceně a zejména základ daně, sazba daně a výše daně.[4]

**Doklad o použití** – jako specifický daňový doklad se vystaví za podmínek stanovených v § 32 zákona o DPH. Doklad o použití se vystavuje při použití zboží, nemovitosti či služby pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Např. při bezúplatném poskytnutí obchodního majetku či jeho trvalém použití pro osobní potřebu plátce, pokud byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet daně. Na dokladu o použití se místo rozsahu a předmětu plnění uvede sdělení o účelu použití, ostatní údaje by měly odpovídat daňovému dokladu podle § 29 odst. 1 zákona o DPH.[4]

### **1.2.5 Zajištění věrohodnosti, neporušitelnosti obsahu a čitelnosti daňového dokladu**

Podle § 34 odst. 1 zákona o DPH musí být u daňového dokladu od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty stanovené pro jeho uchování zajištěna věrohodnost jeho původu, neporušitelnost jeho obsahu a jeho čitelnost. Nelze na přijaté daňové doklady doplňovat chybějící náležitosti, ani některé z náležitostí opravovat, např. chybně uvedené DIČ či adresu sídla příjemce plnění. Na přijaté doklady se již chybějící náležitosti předepsané zákonem o DPH, a to zejména daň, nedoplňují, daň se na jejich základě uvede v evidenci pro účely DPH ve smyslu § 100 zákona o DPH. Neplatí to však pro obvykle doplňované údaje z hlediska účetnictví, jako např. účetní předkontace, kontrola věcné a početní správnosti.

Věrohodností původu daňového dokladu se rozumí skutečnost, že je zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje nebo daňový doklad oprávněně vystavila, např. na základě zmocnění dodavatele. Neporušeností obsahu daňového dokladu se rozumí skutečnost, že obsah daňového dokladu, požadovaný podle zákona o DPH, nebyl změněn. Za změnu obsahu daňového dokladu by se chápala i skutečnost, kdyby na něj příjemce doplnil daň nebo jiné předepsané náležitosti daňového dokladu, opravil by nebo změnil některé náležitosti daňového dokladu, které na dokladu uvedla osoba, která tento doklad vystavila. Čitelností daňového dokladu se rozumí skutečnost, že je možné se seznámit s obsahem daňového dokladu přímo nebo prostřednictvím technického zařízení, což prakticky platí v případě daňového dokladu v elektronické podobě.

Obecná pravidla pro prokazování věrohodnosti původu a neporušitelnosti obsahu daňového dokladu jsou stanovena v § 34 odst. 3 zákona o DPH. Věrohodnost původu daňového dokladu a neporušitelnost jeho obsahu je možno podle tohoto odstavce zajistit kontrolními mechanismy daňového subjektu, které vytvářejí spolehlivou a jasnou vazbu, tzv. auditní stopu mezi daňovým dokladem a souvisejícím plněním. Skutečnost, že dodání zboží, k němuž byl daňový doklad vystaven, může prokázat plátce např. potvrzenou objednávkou, dodacím listem od dodavatele, a skutečnost, že uhradil požadovanou cenu za zboží, může plátce prokázat např. výpisem z bankovního účtu.

Věrohodnost původu daňového dokladu v elektronické podobě a neporušitelnost jeho obsahu lze vedle obecných kontrolních mechanismů zajistit také uznávaným elektronickým podpisem, uznávanou elektronickou značkou nebo elektronickou výměnou informací ve smyslu příslušného doporučení Evropské komise.[4]

### **1.2.6 Uchovávání daňových dokladů**

V § 35 a § 35a zákona o DPH jsou stanovena pravidla pro archivaci daňových dokladů. Povinnost archivovat daňové doklady má uchovatel, kterým je osoba povinná k dani, a která buď daňový doklad vystavila, nebo jejímž jménem byl daňový doklad vystaven. Tuto povinnost má i plátce a identifikovaná osoba ve vztahu k přijatým daňovým dokladům. Prakticky to znamená, že je nezbytné archivovat jak vystavené, tak i přijaté daňové doklady.

Lhůta pro archivaci daňových dokladů činí 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo. Podle ustanovení v § 35a zákona o DPH je možno obecně převést daňový doklad z listinné do elektronické podoby a naopak. Praktickým problémem při této konverzi může být prokázání skutečnosti, že nedošlo v této souvislosti k porušení věrohodnosti původu a neporušitelnosti obsahu daňového dokladu. Daňové doklady lze

uchovávat také elektronicky, a to prostřednictvím elektronických prostředků pro zpracování a uchování dat. Při uchování daňových dokladů prostřednictvím elektronických prostředků musí být rovněž elektronicky uchována data zaručující věrohodnost původu daňových dokladů a neporušitelnost jejich obsahu. Pokud uchovává uchovatel daňové doklady prostřednictvím elektronických prostředků zaručujících nepřetržitý dálkový přístup k uchovávaným datům, je povinen zajistit pro správce daně bezodkladně přístup k těmto dokladům.[4]

### **1.3 Sazby daně**

Konkrétní sazba daně, která ovlivňuje výši zdanitelného plnění, je nejdůležitějším parametrem, který sledují plátcí i neplátcí daně. Podle současné platné právní úpravy se v daňovém systému ČR používají dvě sazby daně. Daň základní a daň snížená. Od 1. 1. 2013 činí základní sazba daně 21 % a snížená sazba 15 %. Základní sazbu daně uplatníme u všech služeb a zboží. Seznam služeb a zboží podléhající snížené sazbě DPH je stanoven v přílohách č. 2 a 3, která jsou nedílnou součástí zákona o DPH.

### **1.4 Základ daně a výpočet daně**

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcé za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Z částky bez daně se daň vypočte jako přírážka odpovídající příslušné sazbě daně. V případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté úplaty snížená o příslušnou daň.[8]

Volba postupu při výpočtu DPH je závislá na tom, jakým způsobem je sjednána cena za zdanitelné plnění.

#### **1.4.1 Výpočet daně metodou „zdola“**

V případě sjednané ceny v úrovni, kdy se stanoví základ daně, se daň matematicky dopočítává. Tento způsob se označuje jako tzv. metoda výpočtu „zdola“ a lze ho znázornit následovně:

$$\text{daň na výstupu} = \text{základ daně} \times \text{koeficient } (k)$$

Hodnota koeficientu, který se pro účely výpočtu daně ze základu daně použije, činí:

$k = 0,15$ , pokud zdanitelné plnění podléhá snížené sazbě DPH platné k 1. 1. 2013;

$k = 0,21$ , pokud zdanitelné plnění podléhá základní sazbě DPH platné k 1. 1. 2013.[8]



## 1.4.2 Výpočet daně metodou „shora“

Pokud částka, z níž má být daň vypočtena, daň již obsahuje, použije se tzv. metoda výpočtu „shora“. Postup při výpočtu daně z úplaty, tj. z částky včetně daně, lze znázornit následovně:

$$\text{daň na výstupu} = \text{úplata} \times \text{koeficient } (k)$$

Hodnota koeficientu, který se pro účely výpočtu daně z částky včetně daně použije, činí:

$k = 15 : 115$ , koeficient zaokrouhlený na čtyři desetinná místa pro zdanitelná plnění podléhající snížené sazbě DPH platné od 1. 1. 2013;

$k = 21 : 121$ , koeficient zaokrouhlený na čtyři desetinná místa pro zdanitelná plnění podléhající základní sazbě DPH platné od 1. 1. 2013.[8]

Tento způsob výpočtu se nejčastěji používá při výpočtu výše DPH u zjednodušených daňových dokladů do 10 000 Kč.

## 1.5 Nárok na odpočet daně

Nárok na odpočet daně je základním právem, nikoliv povinností, plátce daně. Podmínkou pro uznání nároku na odpočet zůstává, aby přijatelná plnění byla použita pro ekonomickou činnost. Pokud tedy půjde o přijatá plnění vztahující se jen k veřejné správě a neziskové činnosti, která jsou hrazena z dotačních prostředků, nevzniká právo na odpočet.

Předpokladem pro vznik nároku na odpočet daně je faktická realizace dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve prospěch plátce, který své právo na odpočet daně uplatní. Toto přijaté zdanitelné plnění musí být uskutečněno plátcem daně, tj. osobou povinnou k dani registrovanou k DPH v tuzemsku, s výjimkou zákonem vymezených přijatých zdanitelných plnění poskytovaných osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani nebo při dovozu zboží.[8]

Nárok na odpočet daně je plátce oprávněn uplatnit jen do výše daně podle platného zákona o DPH a vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

Nárok na odpočet prokazuje plátce po formální stránce daňovým dokladem se všemi zákonem předepsanými náležitostmi.

Nárokům na odpočet v poměrné a krácené výši se bude podrobněji věnovat kapitola 2.3.

## **1.6 Režim přenesené daňové povinnosti**

Od 1. ledna 2012 nabyla účinnosti úprava režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních nebo montážních prací zakotvená v § 92e zákona o DPH. Režim přenesení daňové povinnosti – tzv. *reverse charge* – je v rámci uplatňování DPH režimem specifickým. Tento režim vychází z článku 199 Směrnice Rady 2006/112/ES, který umožňuje, aby členské státy stanovily, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno vyjmenované zboží nebo poskytnuty některé z uvedených služeb, a to provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkající se nemovitosti.[9]

### **1.6.1 Zásady pro režim přenesení daňové povinnosti u stavebních nebo montážních prací**

Pro režim přenesení daňové povinnosti u stavebních nebo montážních prací platí tyto zásady:

- plnění je poskytnuto pouze mezi plátcí daně,
- s místem plnění v tuzemsku,
- pro ekonomickou činnost příjemce plnění,
- režim přenesení daňové povinnosti uplatní jak poskytovatel, tak příjemce plnění,
- uplatní se u služeb uvedených klasifikací CZ-CPA 41-43<sup>1</sup>.

Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní, pokud:

- plátce poskytuje stavební nebo montážní práce příjemci - neplátcí DPH,
- neplátce poskytuje uvedená plnění plátcí DPH,
- příjemce plnění použije tato plnění výlučně pro soukromou potřebu nebo pro účely, kdy příjemce ve vztahu k danému plnění nevystupuje jako osoba povinná k dani.

### **1.6.2 Režim přenesení daňové povinnosti pro více účelů**

Pokud je plnění přijímáno pro více účelů, například z části pro soukromou potřebu plátce a z části pro jeho ekonomickou činnost, nebo v rámci použití pro ekonomickou činnost i pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, půjde o plnění podléhající celkově režimu přenesení daňové povinnosti. Toto i v případě příjemce veřejnoprávních či neziskových subjektů, které část přijatých plnění použijí v rámci ekonomických činností a část v rámci činností při výkonu veřejné správy.

---

<sup>1</sup> Klasifikace produkce CZ-CPA (číselník činností vydaný ČSÚ)

Pro jistotu poskytovatele plnění při stanovení správného režimu GFŘ doporučuje, aby příjemce plnění již ve smlouvě písemně prohlásil, že přijaté plnění použije výhradně pro účely, kdy příjemce plnění nevystupuje v pozici osoby povinné k dani. Na základě toho pak poskytovatel plnění použije běžný mechanismus zdanění uskutečněného plnění.[9]

## **1.7 Nespolehlivý plátce**

Zákonodárci považovali za potřebné upravit situace, kdy plátce neplní své povinnosti. Jelikož není možné uvedeným plátcům zrušit registraci, budou tito plátcí označeni jako „**nespolehlivý plátce**“. Tento údaj bude zveřejněn správcem daně způsobem umožňující dálkový přístup a každý si bude moci ověřit, zda daný plátce byl či nebyl takto označen.

Pro příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce tato skutečnost znamená, že ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění.[21] Stát tak přenáší odpovědnost za výběr značné části daní na spolehlivé subjekty.

## **1.8 Daňové přiznání a splatnost daně**

Plátce je povinen podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovaného období, a to i v případě, že mu nevznikne nebo že mu nevznikla daňová povinnost.

Identifikovaná osoba je povinna do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém jí vznikla daňová povinnost, podat daňové přiznání. Oproti plátcí nemá povinnost podat přiznání za zdaňovací období, kdy jí nevznikla daňová povinnost.

Plátce, který nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu, je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém mu vznikla daňová povinnost nebo povinnost přiznat plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, podat daňové přiznání.

Osoba, která není plátcem a již vznikla povinnost přiznat daň, kterou uvedla na jím vystaveném dokladu, je povinna podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém doklad vystavila.[21]

## **2 PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE ZŘÍZENÉ VEŘEJNOPRÁVNÍM SUBJEKTEM**

Institut „*příspěvková organizace*“ v podobě, jaký je znám z české právní úpravy, nacházíme pouze v právním řádu Slovenské republiky, což je dáno především dlouhodobým společným vývojem právních řádů těchto dvou zemí. Příspěvkové organizace jsou institutem vzniklým v rámci právního systému socialistického Československa, proto totožná úprava tohoto typu právnických osob v zahraničních úpravách prakticky neexistuje. Obdobný institut, který lze v určitých základních prvcích připodobnit české podobě příspěvkové organizace nacházíme v právních řádech německy mluvících států nebo také ve Francii. Hovoříme však spíše o určitých *veřejných ústavech či institucích*, u kterých je patrná vazba na financování ze strany státu a nejde o institut totožný s příspěvkovými organizacemi.[10]

### **2.1 Příspěvková organizace**

Právní subjektivitu přiznává příspěvkovým organizacím územně samosprávných celků (dále ÚSC) zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů o malých rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů. Příspěvková organizace ÚSC se zapisuje do obchodního rejstříku a návrh na zápis podává zřizovatel, který na příspěvkovou organizaci přenesl určitou část výkonu své činnosti. Podle § 27 zákona o malých rozpočtových pravidlech zřizuje ÚSC příspěvkové organizace pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejich rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.[10] Činnosti, které jsou financovány z příspěvku nebo dotace zřizovatele (např. údržba silnic, chodníků, komunikací a veřejných prostranství, veřejné zeleně, veřejného osvětlení), nejsou považovány za ekonomické činnosti a nejsou tedy předmětem daně z přidané hodnoty a to ani v případě, že za výkon některé činnosti vybírají úhradu. Těmito úhradami se rozumí především správní nebo místní poplatky případně poplatky, které jsou vybírány podle zvláštního právního předpisu.

Pokud by však Úřad pro hospodářskou soutěž rozhodl, že uskutečněním některých činností veřejnoprávním subjektem došlo k narušení hospodářské soutěže, bude u předmětné činnosti veřejnoprávní subjekt považován za osobu povinnou k dani.[8]

#### **2.1.1 Hospodaření příspěvkových organizací**

Vymezení majetkových práv ve smyslu zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, příspěvková organizace

respektuje následující zásady: zřizovatel je vlastníkem majetku, který předává k hospodaření příspěvkové organizaci, tento majetek má většinou příspěvková organizace uveden v aktivech a účtuje o něm. Zřizovatel musí stanovit jasná pravidla pro nakládání s majetkem. Příspěvková organizace je povinna a oprávněna svěřený majetek spravovat, tj. o majetek pečovat, udržovat jej a provádět jeho opravy. Efektivně jej využívat, jak pro plnění hlavního účelu a předmětu činnosti, tak i pro doplňkové činnosti vymezené zřizovací listinou.[16]

Základním nástrojem finančního řízení příspěvkové organizace je rozpočet. Tedy plán činnosti organizace na určité období vyjádřený v hodnotových jednotkách, který vychází z periodického porovnání předpokladů se skutečností.

## **2.2 Ekonomická činnost příspěvkových organizací**

Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla příspěvková organizace založena, může příspěvková organizace vykonávat i jiné činnosti za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo efektivnějšího využití majetku a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb. Tato doplňková činnost musí být zapsána ve zřizovací listině a sleduje se účetně odděleně.[19] Jestliže vykonává takovou činnost vlastním jménem a na vlastní účet, **nejde** již o výkon veřejné správy, ale o ekonomickou činnost.

Pokud bude příspěvková organizace uskutečňovat ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, zejména činnosti uvedené v příloze č. 1 zákona o DPH, bude povinna odvádět daň z plnění, která jsou zdanitelná podle příslušných ustanovení zákona o DPH, nebo bude uskutečňovat plnění osvobozená od daně.

Ekonomické činnosti prováděné příspěvkovými organizacemi se dotýkají zejména oblasti dodání zboží a poskytování služeb a dále oblasti využití majetku a to zejména poskytování nájmu jiným subjektům za úplatu.

## **2.3 Nárok na odpočet daně**

Příspěvkové organizace vykonávají především činnosti při výkonu působností v oblasti veřejné správy, při jejichž uskutečňování se veřejnoprávní subjekt nepovažuje za osobu povinnou k dani, a které se pro účely zákona nepovažují za ekonomickou činnost a dále organizace provádí ekonomické činnosti.

Plátce daně provede odpočet daně podle druhu zdanitelného plnění:

- v plné výši
- v poměrné výši
- v krácené výši (koeficientem)

Zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje jednoznačnou zásadu, že nárok na odpočet daně vzniká u daně, která byla stanovena v souladu se zákonem o DPH. Posouvá možnost uplatnit nárok na odpočet daně u většiny tuzemských plnění na zdaňovací období, ve kterém plátce má příslušný daňový doklad<sup>2</sup>. V případě režimu přenesení daňové povinnosti (reverse charge) je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

### **2.3.1 Odpočet daně v plné výši**

Použije-li plátce nakoupená zdanitelná plnění výhradně v rámci své ekonomické činnosti, má z těchto plnění nárok na uplatnění odpočtu daně na vstupu v plné výši.

### **2.3.2 Odpočet daně v poměrné výši**

Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro svoji ekonomickou činnost a zčásti pro účely s ní nesouvisející, jsou uvedena v § 75 zákona o DPH.

Při uplatnění nároku na odpočet daně v případě takových plnění plátce může postupovat dvěma různými způsoby.

První možností je metoda uplatnění odpočtu v plné výši a použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností průběžně zdaňovat. Část přijatého zdanitelného plnění, kterou subjekt použije pro účely nesouvisející s ekonomickými činnostmi, se považují za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Tento postup nelze použít v případě nákupu dlouhodobého majetku.

Druhou možností je uplatnění odpočtu daně přímo v poměrné výši pomocí poměrového koeficientu. Ten se vypočítá jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce. Vypočtený poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl, který se zaokrouhlí na celé procento nahoru.[22]

Zákon nepředepisuje žádnou specifickou metodu pro stanovení podílu použití daného přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Volba této metody je na rozhodnutí plátce. Lze použít jakoukoli objektivní metodu, která může být založena například na využití

---

<sup>2</sup> § 73 odst. 1a, zákona o DPH – podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

daného majetku podle zvláštních záznamů, např. knihy jízd nebo záznamu o časovém využití; rozsahu, v jaké je daný dlouhodobý majetek využíván (podílu podlahové plochy budovy); podílu uskutečněných činností (u veřejnoprávních subjektů podíl příjmů a výnosů za plnění uskutečněná v rámci ekonomických činností na součtu všech příjmů a výnosů, včetně příjmů z výkonů veřejné správy a dotací a příspěvků, které jsou určeny na výkony veřejné správy). Veškeré záznamy, které slouží pro výpočet tohoto podílu, je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.[23]

Pokud v okamžiku uplatnění odpočtu daně plátce ještě nezná skutečný podíl použití daného přijatého plnění, postupuje tak, že stanoví tento podíl poměrného koeficientu kvalifikovaným odhadem a na konci příslušného kalendářního roku, ve kterém došlo k uskutečnění přijatého plnění, je povinen, popř. oprávněn, výši uplatněného odpočtu daně opravit podle skutečného podílu použití pro své ekonomické činnosti. Pokud se poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití odchýlí od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů, musí plátce provést opravu výše uplatněného odpočtu daně. Jestliže je vypočtená částka opravy záporná, tj. skutečný podíl použití pro ekonomické činnosti plátce je nižší než plátce původně odhadoval, musí tuto opravu provést. Naopak tuto opravu plátce může provést, je-li vypočtená částka opravy kladná. Opravu plátce uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku.[22]

### **2.3.3 Odpočet daně v krácené výši**

Základní principy postupů pro výpočet odpočtu daně v krácené výši jsou uvedené v § 76 zákona o DPH. Způsob výpočtu nároku na odpočet v krácené výši se použije v případě, použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností a zároveň pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Nárok na odpočet pak uplatní pouze v krácené výši odpovídajícímu rozsahu jejich použití pro plnění s nárokem na odpočet. Dojde-li k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši a nároku na odpočet daně v poměrné výši, použije se pro výpočet výše odpočtu daně v krácené výši součin obou příslušných koeficientů.

Výpočet kráceného nároku na odpočet se vypočítá jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu. Koeficient se vypočítá jako procentní podíl, v jehož čitateli je součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72 odst. 1 zákona o DPH a ve jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu

hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Do čitatele i jmenovatele se započítávají také přijaté úplaty, pokud z nich plátcí vznikla povinnost přiznat daň podle § 21 odst. 1 zákona o DPH. Koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru.

Do koeficientu se naopak nezapočítává prodej dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využíval pro své ekonomické činnosti, poskytnutí finančních služeb a převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce, uskutečňovanou příležitostně.

Pokud bude hodnota ve jmenovateli podílu kladné číslo a hodnota v čitateli nula nebo záporné číslo, je koeficient nula procent. A naopak je-li hodnota ve jmenovateli tohoto podílu nula nebo záporné číslo a hodnota v čitateli nula nebo kladné číslo, je koeficient 100 %. Přitom platí zásada, že pokud je vypočtený koeficient roven nebo vyšší než 95 %, považuje se za to, že se rovná 100 %. Koeficient se nepočítá samostatně za každé zdaňovací období, ale pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích běžného roku se použije zálohově koeficient vypočtený z údajů ze zdaňovacího období předcházejícího kalendářního roku. Pokud plnění pro výpočet koeficientu za předcházející kalendářní rok neexistují, stanoví výši tohoto koeficientu plátce kvalifikovaným odhadem.[22]

#### **2.3.4 Vypořádání odpočtu daně**

Po skončení běžného kalendářního roku provede plátce podle § 76 odst. 7 zákona o DPH vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období tohoto roku. Toto vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnovaných do vypořádání. Pro výpočet celkového nároku na odpočet daně v krácené výši za vypořádávané období použije plátce koeficient vypočtený z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období. Vypořádání odpočtu daně plátce uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období vypořádávaného období.



## **3 DPH SPRÁVY A ÚDRŽBY SILNIC PARDUBICKÉHO KRAJE**

### **3.1 Správa a údržba silnic Pardubického kraje**

Správa a údržba silnic Pardubického kraje (dále SÚS Pk) je krajskou příspěvkovou organizací, která má sídlo v Pardubicích - Doubravicích a je zřízena pro zajišťování správy a údržby silnic II. a III. tříd v majetku Pardubického kraje. Organizace vznikla v roce 2002 sloučením čtyř okresních organizací, které kraj převzal od státu v roce 2001. V roce 2005 stát převedl kompetence nad regionálními silnicemi na kraje a státní dotace na financování těchto komunikací byly nahrazeny finančními prostředky krajů. SÚS Pk kromě toho zajišťuje správu státních silnic, tj. silnic I. tříd, na území kraje (kromě dálnic) na základě smlouvy o dílo, kterou uzavřela s Ministerstvem dopravy do roku 2013. Organizace může rovněž získat dodatečné příjmy poskytováním svých služeb ostatním subjektům (např. obcím na území kraje). Individuálně uzavřené smlouvy výrazně podporují finanční pozici SÚS Pk. Příjmy z vedlejší činnosti tvoří téměř 40 % provozních příjmů.

Správa a údržba silnic Pardubického kraje zajišťuje údržbu, rekonstrukci a modernizaci silniční sítě Pardubického kraje. V kraji působí celkem patnáct optimálně rozmístěných cestmistrovství. Hlavní činností organizace je zejména zajištění zimní a letní údržby silnic v Pardubickém kraji. Jedná se především o zabezpečení údržby a oprav silnic s cílem odstranit závady ve sjízdnosti, opotřebení nebo poškození silnic, zajištění údržby a oprav mostů, zabezpečení sjízdnosti silnic v zimním období dle plánu zimní údržby, vedení majetkové správy silnic, mostů, silničního příslušenství, pozemků a dalších nemovitostí, zajištění inženýrské a investorské činnosti.[14]

### **3.2 Finanční hospodaření SÚS Pk**

Příspěvková organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností, z rozpočtu zřizovatele, z dotačních fondů Evropské unie, s prostředky svých peněžních fondů a s prostředky získanými z doplňkové tzv. hospodářské činnosti. Vlastních příjmů dosahuje především z vybraných poplatků za zvláštní užívání silničního pozemku. Největší příjmovou položkou je dotace na provoz od zřizovatele – Pardubického kraje. Zřizovatel stanovuje organizaci příspěvek na provoz zpravidla v návaznosti na plánované výkony. V případě mimořádných událostí, jimiž bývají zejména kalamitní stavy v zimě, zřizovatel obvykle rozhodne o další účelové dotaci na pokrytí neplánovaných výdajů. Kalamitní stavy výrazně navyšují náklady na spotřebovaný posypový materiál, pohonné hmoty vozidel údržby, mzdy

za přesčasů a pohotovosti zaměstnanců a zvýšenou fakturací výkonů nasmlouvaných subdodavatelů.[18]

V případě doplňkové hospodářské činnosti zřizovatel ve zřizovací listině povolil okruhy činností, které na základě živnostenského oprávnění může organizace provádět. Na rozdíl od hlavní činnosti musí hospodářská činnost vytvářet zisk, který může být použit jen ve prospěch své hlavní činnosti, pokud zřizovatel nepovolí jiné využití tohoto zdroje. Při hospodářské činnosti se příspěvková organizace SÚS Pk chová tržně, jako podnikatelský subjekt. Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, rozdělení na činnosti hlavní a hospodářskou považuje za fakt bez dalších definic a charakteristik, co si pod danými pojmy představit. Pouze stanoví, že podnikatelská činnost se sleduje mimo rozpočet.[16]

### **3.3 Zdroje financování SÚS Pk**

Správa a údržba silnic Pardubického kraje je organizací příspěvkovou, což znamená, že jejím základním úkolem by neměla být tvorba zisku, ale zajištění činností, pro která byla zřízena. Zdroji financování veřejnosprávních činností jsou zejména dotace, příspěvky, fondy a vlastní zisky.

Určení zdroje příjmu je zásadní pro posouzení daňové povinnosti.

Hlavními zdroji financování SÚS Pk jsou tyto:

- neinvestiční příspěvek – příspěvek zřizovatele na provoz, mzdy;
- investiční dotace - dotace od zřizovatele, dotace ze státních fondů;
- vlastní příjmy z ekonomické činnosti.

V roce 2012 činil příspěvek zřizovatele na provoz a mzdy 360 milionů Kč.

### **3.4 SÚS Pk – plátce DPH**

Každá organizace, uskutečňující ekonomické činnosti, je povinna sledovat obrat pro účely DPH a v případě překročení se zaregistrovat.

Správa a údržba silnic Pardubického kraje se stala plátcem daně z přidané hodnoty k 1. 1. 1994 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím<sup>3</sup>, kdy již uskutečňovala činnosti nesouvisející s hlavní činností a vykonávala je soustavně, samostatně, vlastním jménem,

---

<sup>3</sup> Příloha B – Osvědčení o registraci

na vlastní zodpovědnost a za účelem dosažení zisku. Tyto činnosti se staly předmětem daně na výstupu podle tehdejší právní normy.

K 1. 1. 2004 se organizace stala plátcem z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím<sup>4</sup>. S novou právní úpravou zákona o DPH platnou od 1. 5. 2004 nahradilo dosavadní výše uvedené vymezení předmětu daně pojem úplata. Pokud je plnění úplatné, stává se předmětem DPH.[11] Velkou roli získaly daňové doklady, jimiž prokazuje organizace nárok na odpočet daně. Jednotlivá plnění musí rozdělit na plnění, která jsou zdanitelná, plnění, která jsou osvobozená od daně a plnění vyplývající z výkonu působností v oblasti veřejné správy.

### **3.4.1 Zdanitelná plnění na výstupu**

Organizace získává poskytováním svých služeb ostatním subjektům dodatečné příjmy, které podléhají povinnosti přiznat daň na výstupu.

Nejvýznamnější položkou finančního příjmu z ekonomické (hospodářské činnosti) je bezesporu příjem za zajištění správy státních silnic, tj. silnic I. tříd na území kraje. Tato činnost je vykonávána na základě smlouvy o dílo, kterou SÚS Pk uzavřela s Ministerstvem dopravy ČR. Z pohledu zákona o DPH se jedná o ekonomickou činnost a podléhá povinnosti přiznat daň na výstupu. Poskytování svých služeb ostatním subjektům (např. obcím, soukromým osobám a jiným podnikatelským subjektům) získává SÚS Pk další nezanedbatelné příjmy z činností, které jsou také zdanitelným plněním. Z pohledu zákona o DPH je potřeba vést další evidenci poskytnutého zdanitelného plnění v režimu přenesené daňové povinnosti.

Příjmy organizace dále tvoří různé krátkodobé pronájmy – movitého i nemovitého majetku, zřízení věcného břemene, prodeje materiálu. Také tyto příjmy jsou předmětem daně na výstupu.

### **3.4.2 Nárok na odpočet daně na vstupu**

S příjmy za ekonomické činnosti samozřejmě souvisí i výdaje vynaložené na zajištění a udržení těchto příjmů hospodářské činnosti.

SÚS Pk uskutečňuje plnění, kde lze u některých uplatnit nárok na odpočet a u jiných je tomu naopak. Záleží tedy na tom, k jakému uskutečněnému plnění se vztahují. V případě, že lze zcela jasně určit použití plnění, komplikace nenastávají. Použije-li ovšem organizace

---

<sup>4</sup> Příloha C – Osvědčení o registraci – měsíční plátce

přijaté plnění v rámci svých ekonomických činností a zároveň pro plnění, která nesouvisí s ekonomickou činností, uplatní daň v krácené výši pomocí poměrového koeficientu.

Pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet nepoužívá organizace odpočet daně v krácené výši. Vzhledem k obratu v ekonomické činnosti je výše plnění osvobozená bez nároku na odpočet téměř nulová. Jedná se především o opravy pronajatých bytů. Byty pronajaté soukromým osobám jsou nově postaveny a náklady na jejich údržbu jsou téměř nulové.

### **3.5 Výpočet poměrového koeficientu**

Organizace SÚS Pk musí vést veškerou evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH vztahující se k jejím daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání.[22] Tato evidence souvisí s výpočtem a uplatňováním poměrné části nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Zákon o dani z přidané hodnoty přímo nestanoví, jakou konkrétní metodu má veřejnoprávní subjekt použít při výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši u přijatých plnění, která použije pro uskutečnění ekonomických činností a současně výkonů veřejné správy. Volba této metody je na rozhodnutí plátce a podléhá schválení správci daně.

S účinností nového zákona o DPH k 1. 5. 2004 Správa a údržba silnic požádala správce daně o schválení navrženého procenta odpočtu daně z přidané hodnoty v poměrné výši, které bylo určeno na základě poměru skutečných nákladů v hlavní a hospodářské činnosti za rok 2003. Rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích bylo stanoveno, aby pro každé posuzované zdaňovací období byl stanoven poměr nový, odpovídající skutečnému stavu příslušného zdaňovacího období.<sup>5</sup> Následně bylo přistoupeno k určení a použití poměrového koeficientu pro zdaňovací období z poměru skutečných nákladů v hlavní a hospodářské činnosti předchozího měsíce (zdaňovacího období). Finanční úřad také stanovil SÚS Pk záznamní a oznamovací povinnost<sup>6</sup>. FÚ uložil subjektu vést záznamy potřebné pro zjištění a ověření procentuálního podílu skutečných nákladů v hlavní a ekonomické činnosti za jednotlivá zdaňovací období. Sdělení o vypočteném procentuálním podílu za předchozí zdaňovací období musí SÚS Pk doložit každý měsíc správci daně v termínu pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty.

---

<sup>5</sup> Příloha D – Stanovisko správce daně

<sup>6</sup> Příloha E – Rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti

### 3.6 Členění činností SÚS Pk

Správa a údržba silnic Pardubického kraje má vzhledem ke své působnosti a rozsahu činností, které vykonává, propracovaný systém evidence činností. Z důvodu zajištění vazby vynaložených nákladů na hospodářskou a hlavní činnost, k jednotlivým finančním zdrojům (příjmům), jsou stanovena závazná analytická členění. Tato členění přispívají k účinnému řízení příspěvkové organizace, zřízené pro správu a údržbu silnic. Poskytují vedení organizace i zřizovateli podrobnější informace o hospodárném a účelném vynakládání prostředků na provoz. Pro účely DPH představují zajištění podrobného členění činností na hlavní a hospodářskou.

#### 3.6.1 Závazná analytická členění činností

**Nákladová střediska (NS)** – číselník vychází z platného „*Sborníku nákladů údržbových prací na silniční síti*“, který vydává Ministerstvo dopravy ČR. Používá se pro evidenci činností vyplývajících z výkonu správy státních silnic – silnic I. tříd<sup>7</sup>, pro evidenci činností hlavních, pomocných a režijních spojených se správou krajské silniční sítě (silnice II. a III. třídy) a sledování ostatní hospodářské činnosti pro cizí. Kompletní sborník je poměrně rozsáhlý, číselný kód je pětimístný a členění činností je podrobné.

Základní členění:

NS 1xxxx – Zajištění sjízdnosti v zimním období

NS 2xxxx – Vozovky

NS 3xxxx – Dopravního značení

NS 4xxxx – Bezpečnostní zařízení a vybavení

NS 5xxxx – Silniční těleso a odvodnění

NS 6xxxx – Mosty

NS 7xxxx – Ostatní silniční objekty

NS 8xxxx – Sadovnictví

NS 91xxx – Správní činnost

NS 92xxx – NS 98xxx – Ostatní hlavní činnosti

NS 99xxx – Hospodářská činnost pro cizí (mimo silnic I. tříd)

---

<sup>7</sup> Ekonomická činnost na základě smlouvy s MD ČR.

NS 01xxx – Opravárenství

NS 02xxx – Doprava

NS 03xxx – Mechanizace

NS 08xxx – Režie

**Způsob realizace (ZR)** – jednomístný číselný kód označuje způsob zhotovení práce a dodávky přímo souvisejícími s výkony na silnicích I., II. a III. tříd.

ZR 0 – činnosti a výkony, jejichž zhotovitelem jsou vlastní provozně-výrobní kapacity organizace

ZR 5 – částečné subdodávky prací a služeb, na které nevlastní organizace potřebné stroje a mechanizaci

ZR 9 – úplné dodávky prací a služeb provedené na základě uzavřených smluv

**Místo realizace (MR)** – určeno pro sledování nákladů a výkonů na silniční síti i mimo ni, číselný kód je jednomístný.

MR 1 – silnice I. třídy

MR 2 – silnice II. třídy

MR 3 – silnice III. třídy

MR 0 – bez rozlišení (režie, doprava a mechanizace, opravárenství, HOČ pro cizí)

**Organizační střediska (OS)** – tento číselník ve stanoveném rozsahu dvoumístného číselného kódu slouží pro potřeby rozlišení organizačního uspořádání. Druhá pozice kódu slouží k podrobnému členění na oddělení podnikového ředitelství a pro patnáct cestmistrovství obou provozů.

OS 2x – podnikové ředitelství

OS 4x – provoz Chrudim

OS 8x – provoz Ústí nad Orlicí

**Jmenovité úkoly (JU)** – číselník ve stanoveném pětímístném rozsahu číselného kódu si vytváří organizace dle vlastních potřeb v intervalu 00000 až 09999. Pouze u jmenovitých úkolů, určených pro sledování nákladů a výkonů dle jednotlivých silnic I. třídy, je stanoven jednotný postup takto:

JU – 1xxx – druhá a třetí pozice je určena pro číslo silnice I. třídy (např. JU 11400 = silnice I. třídy č. 14)

JU – 1xxxx – čtvrtou a pátou pozici lze využívat pro číslování sledovaných akcí v rámci konkrétní silnice I. třídy.[12]

### **3.6.2 Zpracování dat – stanovení skutečných nákladů**

Údaje pro výpočet poměrového koeficientu příslušného zdaňovacího období vycházejí ze skutečných nákladů období předchozího. Podkladem pro výpočet je měsíční „*Výkaz zisků a ztrát*“<sup>8</sup>.

Rozúčtování nákladů účtové třídy 5 prochází složitými výpočty v určeném členění jednotného kalkulačního vzorce a jsou bezzbytku rozúčtovány na jednotlivé položky hlavní a hospodářské činnosti. Kalkulační vzorec není veřejně znám a nelze tedy popsat, v jakém poměru vstupují zejména režijní náklady rozděleny do jednotlivých nákladových středisek hlavní a hospodářské činnosti. Zpracování dat začíná jejich pořízením v účetním systému ABRA G4 a dalších pomocných agendách informačního systému SÚS Pk, až po jejich konečné rozúčtování do „*Vnitropodnikového účetnictví*“. Důležité pro zpracování dat je použití číselných kódů pro jednotlivé činnosti uvedených v předchozí podkapitole 3.6.1, které mají vliv na průběh výpočtů vnitropodnikového účetnictví.

Kalkulační vzorec obsahuje jednotlivé položky:

KP1 Materiál

KP2 Mzdy a zákonné pojištění

KP3 Provoz vozidel a mechanismů

KP4 Odpisy (kromě odpisů strojů a mechanismů)

KP5 Základna pro rozúčtování režie

KP6 Ostatní přímé náklady

KP7 Cestmistrovská režie

KP8 Provozní režie

KP9 Podniková režie

KP10 Odpisy strojů a mechanismů

KPC Náklady celkem

Za prvotní náklady se považují veškeré externí náklady, tj. finančně vyjádřená spotřeba, vynaložení příslušných druhů majetku organizace a práce zaměstnanců. Jsou přejímány z finančního účetnictví.

---

<sup>8</sup> Příloha A – Výkaz zisků a ztrát

Za druhotné náklady se považují ty, které vyplývají z vnitro-organizačních vzájemných vztahů jejich vnitro-organizačního zúčtování. Vnitřní převody probíhají výlučně v rámci vnitro-organizačního účetnictví.[12]

### **3.6.3 Nákup materiálu**

System nákupu materiálu je upraven vnitřní směrnici organizace SÚS Pk. Nakoupený materiál je uskladňován a účetně veden přesně podle určení jeho použití pro ekonomickou a hlavní činnost. Jedná se především materiál používaný na zimní údržbu (sůl, inertní materiál), opravu a udržování silniční sítě (dopravní značení, stavební materiál, obalované drtě, emulze). To znamená, že skladové hospodářství má pro evidenci např. posypové soli dvě skladové karty a sůl je uskladňována samostatně.

Materiál pro hlavní činnost je veden v ceně včetně DPH, neboť při nákupu byl označen účel jeho použití pro veřejnosprávní činnost. Subjekt SÚS Pk v tomto případě vystupuje v pozici koncového spotřebitele.

Materiál, u kterého byl při pořízení uveden účel použití pro ekonomickou činnost, je veden v ceně bez DPH, a tedy nákladově vstupuje do použité činnosti očištěn o daň z přidané hodnoty, která byla uplatněna na vstupu.

V případě nákupu materiálu, u kterého v okamžiku přijetí zdanitelného plnění, nelze přesně určit míru jeho využití pro ekonomickou či hlavní činnost, je použito sledování na tzv. poměrových kartách. Jedná se o pohonné hmoty, náhradní díly, pneumatiky, ochranné pomůcky a kancelářské potřeby. Při pořízení tohoto materiálu je proveden výpočet DPH poměrem. Vypočítaná poměrová část DPH je uplatněna na vstupu. Materiál je poté na skladových kartách veden v ceně základu daně + neuplatněná část daně.

### **3.6.4 Nákup služeb**

Největší problém představuje z hlediska uplatnění daně z přidané hodnoty nákup služeb a to především souvisejícími s režijními náklady.

Vnitřním předpisem SÚS Pk byly stanoveny činnosti – dodávky prací a služeb, u kterých bude uplatňován odpočet pomoci poměrového koeficientu.

Jedná se především o: opravy aut a mechanismů, opravy budov, generální opravy a údržbu dopravních prostředků, internet, telekomunikační služby, ostraha majetku, právní pomoc, revize, čištění a praní prádla, STK, komunální služby, energie.



Odpočet poměrem nesmí být nikdy uplatněn u dodávky prací a služeb, kdy lze přesně určit konkrétní použití.

### 3.7 Odpočet daně

Klíčování jednotlivých přijatých plnění na vstupu je prováděno v prvotních dokladech u přijatých faktur a v pokladně. Ke klíčování slouží tzv. indexy DPH.

Správa a údržba silnic Pk používá ve své evidenci indexy DPH pro vstup, výstup a indexy, které nevstupují do daňového přiznání. Celkový přehled je uveden v tabulce 2.

**Tabulka 2: DPH indexy**

Index	Popis	Sazba DPH v %
Mevd	Mimo evidenci DPH	
Mevd21	Mimo evidenci DPH (Režim přenesení daň. povinnosti §92a)	21
OsvBez21	Tuzemský výstup – plnění osvobozené bez nár. na odpočet §51	0
VHlc15	Tuzemský vstup - hlavní činnost (informativní)	15
VHlc21	Tuzemský vstup - hlavní činnost (informativní)	21
VHoc15	Tuzemský vstup - plný nárok na odpočet (PN)	15
VHoc21	Tuzemský vstup - plný nárok na odpočet (PN)	21
VPom15	Tuzemský vstup - nárok na odpočet poměrem	15
VPom21	Tuzemský vstup - nárok na odpočet poměrem	21
VPomS21	Nárok na odpočet poměrem - Režim přenesení daň. povinnosti-poř.maj-§92a (KN) vstup ř.10 (100%)	21
VPomS21o	Nárok na odpočet poměrem - Režim přenesení daň. povinnosti-poř.maj-§92a (KN) vstup ř.43 (% poměr)	21
VsARo21	Plný nárok na odpočet – Režim přenesení daň. povinnosti §92a	21
VsHoc21	Plný nárok na odpočet – Režim přenesení daň. povinnosti §92a	21
Výst15	Tuzemský výstup	15
Výst21	Tuzemský výstup	21
VýstR21	Tuzemský výstup – Režim přenesení daň. povinnosti §92a	21

*Zdroj: interní materiály SÚS Pk*

DPH indexem „Mevd“ se označují prvotní doklady zapsané v agendách „Faktury přijaté“ a „Pokladní výdeje“ účetního programu ABRA G4, který je součástí informačního systému SÚS Pk. Předmětem plnění je zejména nákup stravenek, pojistné plnění, poštovní služby, televizní a rozhlasové poplatky, nákup materiálu a služeb od neplátců DPH, apod. Uvedené položky jsou vedeny mimo evidenci DPH. Do vnitropodnikového účetnictví vstupují v okamžiku spotřeby, zaúčtováním na nákladové účty třídy 5 a složitými procesy výpočtů jsou rozpuštěny na jednotlivé položky hlavní a hospodářské činnosti. Pouze nákupy materiálu a služeb od neplátců, u nichž je znám způsob využití pro hlavní či hospodářskou činnost, dle použití příslušných kódů nákladových středisek, není provedeno další rozpouštění.

Postupným rozpouštěním nákladů ve vnitropodnikovém účetnictví neprocházejí doklady označené DPH indexem „VHlc21“ a „VHlc15“. U těchto přijatých plnění nevzniká nárok na odpočet daně. Jedná se o nákup služeb, kde je jasné, že se jedná o dodávku pro hlavní činnost. Účtování probíhá přímo na nákladová střediska NS 1xxxx – NS 91xxx s místem realizace MR 2 a 3. Jedná se zejména o výpomoci při zimní údržbě drobnými živnostníky.

### **3.7.1 Odpočet daně v plné výši**

Pro odpočet daně v plné výši slouží DPH indexy „VHoc21“ a „VHoc15“. Přijatá zdanitelná plnění jsou využita výhradně pro ekonomickou činnost a podléhají odpočtu daně v plné výši. Těmito indexy se označují fakturační doklady při nákupu subdodávek prací a služeb, které není schopna si organizace zajistit vlastními potřebnými stroji a mechanizací.

Přijatá zdanitelná plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti, jejichž využití je čistě pro ekonomickou činnost, jsou nejprve zavedena do agendy „*Faktury přijaté*“ účetního programu s DPH indexem „Mevd21“ s řádky fakturačního dokladu v částce základu daně. Při uložení dokladu je vygenerován „*Doklad reverse charge*“, na kterém dochází k výpočtu příslušné částky DPH v plné výši s právem uplatnění daně na vstupu a povinností přiznat daň na výstupu.

### **3.7.2 Odpočet daně v poměrné výši**

Zákon o DPH v § 75 odst. 1 stanovuje: „*Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesusouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.*“

Vnitropodnikovou směrnicí byl určen rozsah dodávek a služeb, kde bude uplatněn poměrový koeficient. Odpočet poměrem je možno použít u dodávek a služeb, které budou použity pro hlavní činnost i hospodářskou činnost. Jedná se především o plnění členěné na režií nebo opravy aut a mechanismů. Podrobné členění je uvedeno v následující tabulce 3.

**Tabulka 3: Dodávky a služby – odpočet poměrem**

Označení dodávky nebo služby	Nákladový účet
Kancelářské potřeby	50190
Knihy a časopisy	50191
Opravy aut a mechanismů	51110
Opravy budov	51111
Generální opravy a údržba dopravních prostředků	51112
Internet	51825
Telefony – pevné linky	51825
Telefony – mobilní	51823
Ostraha majetku	51832
Právní pomoc	51838
Revize	51813 – 51816
Čistění a praní	51836
STK	51850
Energie	50201 – 50204
Stočné	51831

*Zdroj: interní materiály SÚS Pk*

Řádky fakturačního dokladu na přijatá, výše uvedená, zdanitelná plnění jsou označeny DPH indexem „VPom“. Po uložení zápisu dokladu „*Faktury přijaté*“, účetní program ABRA G4 vytvoří „*Interní doklad*“ na částku, která je spočítána jako součin částky DPH a poměrového koeficientu příslušného zdanitelného období. Vypočtená částka je uplatněna na vstupu. Rozdíl mezi částkou DPH uvedenou na fakturačním dokladu a vypočtenou částkou uplatněnou na vstupu je zaúčtován a vstupuje do nákladů příslušného plnění.

Opravy budov patří mezi plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. Fakturační doklady jsou nejprve pořízeny v agendě „*Faktury přijaté*“ s DPH indexem „Mevd21“. Při uložení dokladu dochází k automatickému vygenerování „*Dokladu reverse charge*“ a výpočtu příslušné částky DPH v plné výši. Účetní program automaticky vytvoří k tomuto dokladu „*Interní doklad*“ na částku vypočtenou a zaúčtovanou stejným způsobem uvedeným v předchozím odstavci.

### **3.7.3 Výše poměrového koeficientu**

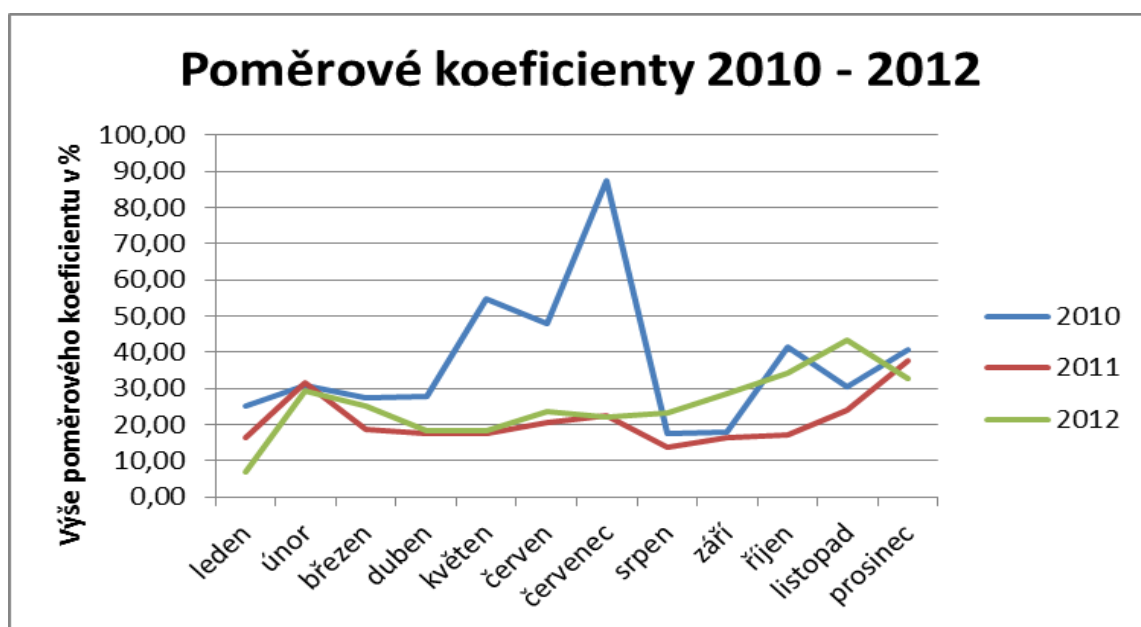
Každý měsíc po ukončení účetní uzávěrky a provedení výpočtů ve vnitropodnikovém účetnictví je vygenerován účetním programem ABRA G4 „*Výkaz zisků a ztrát*“, který se stává podkladem pro výpočet poměrového koeficientu uplatňovaného v následujícím zdaňovacím období. Tabulka 4 byla sestavena z údajů vypočtených poměrových koeficientů za vybrané období 2010 – 2012.

**Tabulka 4: Vypočtené a uplatněné poměrové koeficienty pro období 2010 – 2012**

	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec
<b>2010</b>	25,00	30,99	27,24	27,81	54,71	47,78	87,46	17,46	17,96	41,35	30,42	40,63
<b>2011</b>	16,59	31,78	18,67	17,59	17,68	20,68	22,65	13,66	16,37	17,14	23,99	37,51
<b>2012</b>	7,00	29,46	25,01	18,25	18,50	23,49	22,28	23,20	28,45	34,19	43,38	32,66

*Zdroj: interní materiály SÚS Pk*

Na výše uvedených datech je vidět rozdíl výše koeficientu v jednotlivých měsících. Graficky tabulku doplňuje Obrázek 4.



**Obrázek 4: Vypočtené a uplatněné poměrové koeficienty pro období 2010 – 2012**

*Zdroj: interní materiály SÚS Pk*

Z důvodu značných rozdílů ve výši vypočteného koeficientu v jednotlivých zdaňovacích obdobích, správce daně stanovil organizaci SÚS Pk výpočet poměrového koeficientu pro každé zdaňované období zvlášť tak, aby odpovídalo skutečnému stavu a předešlo tím náročnému vypořádání daně po skončení běžného kalendářního roku.

Ve čtvrté kapitole bude proveden praktický výpočet koeficientu z výsledků účetního období prosinec 2012. Tento koeficient bude následně použit u konkrétních příkladů zdaňovacího období leden 2013.

### **3.8 Daňová povinnost SÚS Pk**

Měsíční vypořádání daňové povinnosti vychází ze součtového přehledu jednotlivých DPH indexů. Po odsouhlasení kontrolních součtů za jednotlivé DPH indexy s konečnými zůstatky

na analytických účtech DPH pro jednotlivé sazby a provedení případných oprav způsobených např. nesprávným použitím DPH indexu u prvotního dokladu, je vygenerována tisková sestava účetního programu ABRA G4 „Seznam DPH indexů se součtem“. Sestava je podkladem k „Přiznání daně z přidané hodnoty“<sup>9</sup>.

### 3.8.1 Daňová povinnost SÚS Pk – prosinec 2012

Pro praktické znázornění výpočtu daňové povinnosti bylo vybráno účetní období měsíce prosinec 2012. V tabulce 5 jsou uvedena všechna přijatá plnění na vstupu a výstupu. Barevně jsou zvýrazněna plnění, která jsou předmětem daňové povinnosti. Pro rok 2012 byly platné sazby ve výši 20 % a 14 %, které jsou součástí DPH indexů.

Tabulka 5: Seznam DPH indexů se součtem za zdaňovací období prosinec 2012

DPH index	Popis	Základ	DPH	Krácený základ	Krácené DPH
Mevd	Mimo evidenci DPH	1 802 530,95	0,00		
Mevd20	Mimo evidenci DPH (Režim přenesení daň. povinnosti §92a)	187 564,60	0,00		
OsvBez20	Plnění osvobozené bez nár.na odpočet-§51	354 270,00	0,00		
VHlc20	Tuzemský vstup - hlavní činnost (informativní)	16 124 371,16	3 224 886,05		
VHlc14	Tuzemský vstup - hlavní činnost (informativní)	46 553,94	6 517,41		
VPom20	Tuzemský vstup - nárok na odpočet poměrem	1 091 729,00	218 353,60	473 592,10	94 721,79
		2 919 423,00	583 894,20	953 483,60	190 699,80
VPom14	Tuzemský vstup - nárok na odpočet poměrem	180 469,40	25 265,70	78 287,60	10 960,26
		158 113,90	22 135,08	51 640,00	7 229,31
VPomS20o	Nárok na odpočet poměrem - Režim přenesení daň. povinnosti-§92a, vstup ř.43 (% poměr)	110 634,60	22 126,92	6 133,26	7 226,65
VPomS20	Nárok na odpočet poměrem - Režim přenesení daň. povinnosti-§92a, vstup ř.10 (100%)	110 634,60	22 126,92		
VHoc20	Tuzemský vstup - plný nárok na odpočet - hosp.čin.	2 404 344,60	480 869,56		
VHoc14	Tuzemský vstup - plný nárok na odpočet - hosp.čin.	13 797,58	1 931,63		
VsARo20	Plný nárok na odpočet – Režim přenesení daň. povinnosti §92a	76 930,00	15 386,00		
VsHoc20	Plný nárok na odpočet – Režim přenesení daň. povinnosti §92a	76 930,00	15 386,00		
VýstR20	Režim přenesení daň. povinnosti §92a	177 630,00	0,00		
Výst14	Tuzemský výstup	19 717,40	2 779,16		
Výst20	Tuzemský výstup	18 604 224,11	3 720 847,83		

Zdroj: interní materiály SÚS Pk

<sup>9</sup> Příloha F – Přiznání k dani z přidané hodnoty

Sloupec „Krácený základ“ v případě nároku na odpočet poměrem je součtem základů plnění s nárokem na odpočet poměrem, kdy každé jednotlivé plnění má koeficient odpovídající měsíci, ve kterém byl zaúčtován nákladově. Je-li den přijetí fakturačního dokladu dnem v měsíci následujícím po měsíci zaúčtování nákladů přijatého plnění, je použit koeficient určený pro měsíc odpovídající datu uskutečnění zdanitelného plnění uvedeném na faktuře a tomu odpovídá výše vypočteného kráceného DPH, které lze uplatnit v odpočtu až v měsíci (zdaňovacím období), kdy je daňový doklad fyzicky držen<sup>10</sup>. V případě dokladu, který má shodný měsíc uskutečnění zdanitelného plnění s měsícem obdržení dokladu, je použit koeficient příslušného měsíce a výše kráceného DPH uplatněna za téže zdaňovací období. U plnění v režimu přenesení daňové povinnosti je nárok na odpočet vždy v měsíci uskutečnění zdanitelného plnění. Praktické příklady budou uvedeny ve čtvrté kapitole této bakalářské práce.

**Daň na výstupu** v daňovém přiznání tvoří řádky 1 a 2, tj. dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)<sup>11</sup> a ř. 10 a 11 - režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a)<sup>12</sup>.

V tabulce 6 jsou sečteny DPH indexy Výst20 + Výst14 + VsHoc20 + VPomS20 (žluté a zelené buňky) uvedené v tabulce 5 (Seznam DPH indexů se součtem za zdanitelná plnění 2012).

**Tabulka 6: Daň na výstupu prosinec 2012**

DPH index	Částka daně na výstupu v Kč	Řádek v „Přiznání k dani“
Výst20	3720 847,83	1
Výst14	2 779,16	2
VsHoc20	15 386,00	10
VPomS20	22 126,92	10
<b>Daň na výstupu celkem</b>	<b>3 761 139,91</b>	<b>62</b>

*Zdroj: interní materiály SÚS Pk*

<sup>10</sup> § 73 odst. 1a, zákona o DPH – podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně

<sup>11</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

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

**Odpočet daně** v daňovém přiznání je součtem řádků 40 a 41, tj. u přijatých plnění od plátců, a řádků 43 a 44, tj. z plnění vykázanych na řádcích 3 až 13 (režim přenesení daňové povinnosti).

V tabulce 7 je použit součet DPH indexů VHoc14 + VHoc20 + VPomS20o + VPom14 + VPom20 + VsARo20 (oranžové buňky) uvedených v tabulce 5 (Seznam DPH indexů se součtem za zdaňovací období prosinec 2012).

**Tabulka 7: Odpočet daně prosinec 2012**

<b>DPH index</b>	<b>Částka daně na výstupu v Kč</b>	<b>Řádek v „Přiznání k dani“</b>
VHoc14	1 931,63	41
VHoc20	480 869,56	40
VPomS20o	7 226,65	10
VPom14	18 189,58	41
VPom20	285 421,63	40
VsARo20	15 386,00	43
<b>Odpočet daně celkem</b>	<b>809 025,05</b>	<b>63</b>

*Zdroj: interní materiály SÚS Pk*

Celková daňová povinnost (bez haléřových korekcí) za zdaňovací období prosinec 2012 činila:

Daň na výstupu	3 761 139,91 Kč
<u>Odpočet daně</u>	<u>- 809 025,05 Kč</u>
<b>Daňová povinnost</b>	<b>2 952 114,86 Kč</b>

Zákonnou povinností je vykázat hodnotu plnění uskutečněného v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a<sup>13</sup> (DPH index VýsrR20) – řádek 25 daňového přiznání. V tabulce 5 se jedná o částku vyznačenou ve světle modré buňce 177 630,00 Kč. V daňovém přiznání se dále uvádějí plnění osvobozené bez nároku na odpočet (DPH index OsvBez20) podle § 51<sup>14</sup> na řádku 50. V tabulce 5 je to opět světle modrá buňka s částkou 354 270,00 Kč. Jedná se o pronájmy a nájmy pozemků a staveb SÚS Pk.

V příloze F bakalářské práce je „Přiznání k dani z přidané hodnoty“ za zdaňovací období 12/2012 právnické osoby Správa a údržba silnic Pardubického kraje.

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

<sup>14</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

### 3.9 Přehled daňové povinnosti SÚS Pk v období 2010 – 2012

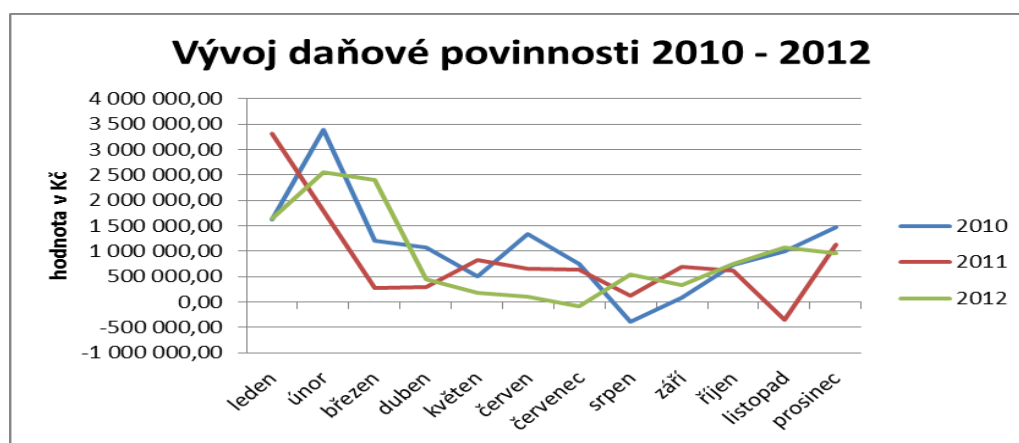
V tabulce 8 je uveden přehledný výčet daňové povinnosti v jednotlivých měsících období 2010 – 2012. Záporné hodnoty znamenají finanční nárok z nadměrného odpočtu. Vyčíslená částka byla správcem daně převedena na bankovní účet SÚS Pk.

Tabulka 8: Daňová povinnost SÚS Pk 2010 - 2012

měsíc/rok	2010 (v Kč)	2011 (v Kč)	2012 (v Kč)
leden	1 616 047,00	3 312 874,00	1 645 109,00
únor	3 377 241,00	1 791 380,00	2 544 789,00
březen	1 205 174,00	283 678,00	2 407 737,00
duben	1 071 754,00	296 287,00	453 562,00
květen	501 524,00	831 121,00	174 510,00
červen	1 335 258,00	660 765,00	110 716,00
červenec	745 261,00	642 263,00	- 76 929,00
srpen	- 388 433,00	115 372,00	546 992,00
září	86 492,00	692 465,00	339 239,00
říjen	728 784,00	609 556,00	754 074,00
listopad	989 388,00	- 353 041,00	1 080 359,00
prosinec	1 475 269,00	1 131 719,00	958 550,00
<b>Daňová povinnost celkem za rok</b>	<b>12 743 759,00</b>	<b>10 014 439,00</b>	<b>10 938 708,00</b>

Zdroj: interní materiály SÚS Pk

Grafický náhled doplňuje výše uvedenou tabulku a dokumentuje daňovou povinnost v jednotlivých letech.



Obrázek 5: Vývoj daňové povinnosti SÚS Pk 2010 – 2012

Zdroj: interní materiály SÚS Pk



Daňová povinnost organizace se v průběhu kalendářního roku značně mění. Činnost prováděná Správou a údržbou silnic Pardubického kraje významně souvisí s průběhem a délkou zimního období. Na grafickém znázornění je zřetelná vysoká daňová povinnost během zimních měsíců, kdy probíhá zimní údržba státních silnic I. třídy a dalších místních komunikací v obcích. S tím souvisí zvýšená fakturace za uskutečněné výkony. V letních měsících je závislá výše daňové povinnosti na objemu sjednaných a uskutečněných prací pro obce a ostatní podnikatelské subjekty. V červenci a srpnu, kdy probíhají dovolené zaměstnanců, je daňová povinnost nejmenší nebo záporná. Významný výkyv v daňové povinnosti je zaznamenán v listopadu roku 2011. Na toto období byla již většina mechanizace připravena na zimní období a nebylo ji možno použít pro letní údržbové práce. Z důvodu mírné zimy bez nutnosti zajištění sjízdnosti komunikací, nebyly vykázány významné výkony k provedení fakturace.

### **3.10 Ekonomické dopady z pohledu DPH v případě změny statutu organizace**

V této kapitole budou zmíněny výsledky jedné z mých seminárních prací vypracovaných na FES. Seminární práce se mimo jiné věnuje analýze ekonomických dopadů v případě změny statutu organizace z příspěvkové na podnikatelský subjekt (s. r. o., a. s.).

K porovnání vynaložených nákladů vzhledem k DPH byly využity sestavy z vnitropodnikového účetnictví a účetního programu ABRA G4<sup>15</sup>. Z jednotlivých přehledů byly vybrány údaje o nákladech v hlavní činnosti včetně rozpočítané režie bez nákladů na technicko-správní úsek, tedy skutečné náklady na hlavní činnost roku 2011.

---

<sup>15</sup> Součást informačního systému SÚS Pk

**Tabulka 9: Navýšení nákladů o DPH**

<b>Popis</b>	<b>Hodnota v Kč</b>
náklady na hlavní činnost za rok 2011	375 350 000,00
DPH na vstupu započítané a uhrazené v nákladech	- 29 865 000,00
<b>základ DPH pro fakturaci</b>	<b>345 485 000,00</b>
20 % DPH (sazba platná v r. 2011)	69 097 000,00
<b>fakturované náklady celkem</b>	<b>414 582 000,00</b>
fakturované náklady	414 582 000,00
náklady na hlavní činnost za rok 2011	375 350 000,00
<b>navýšení nákladů celkem</b>	<b>39 232 000,00</b>

*Zdroj: interní materiály SÚS Pk*

Údaji uvedenými v tabulce 9 byly porovnány náklady vynaložené SÚS Pk na činnosti hlavní s náklady, které by kraj v rámci zajištění veřejné správy musel zaplatit podnikatelskému subjektu za služby. Podnikatelský subjekt musí skutečné náklady povýšit o částku DPH, kterou by Pardubický kraj zaplatil, ale nemohl by si ji nárokovat na vstupu. Pokud bude příspěvková organizace SÚS Pk činnosti nadále provádět sama, nedojde k navýšení nákladů o daň z přidané hodnoty. Jak je patrné z výše uvedených údajů, částka zaplacená za DPH, kterou si nemůže ÚSC uplatňovat na vstupu, činí téměř 40 milionů Kč, což odpovídá částce rozpočtované v kalkulaci za nákup veškerého materiálu příspěvkové organizace SÚS Pk na jeden rok. Při tvorbě zisku by byl dopad navýšení nákladů ještě vyšší.[18]

## 4 VYBRANÉ PRAKTICKÉ PŘÍKLADY VÝPOČTU DAŇOVÉ POVINNOSTI U SÚS Pk

Pro přiblížení problematiky uplatňování daně z přidané hodnoty u příspěvkové organizace Správy a údržby silnic Pardubického kraje budou v této kapitole uvedeny a popsány praktické příklady výpočtu DPH u jednotlivých plnění včetně zaúčtování. Za vybrané zdaňovací období bude vypočten poměrový koeficient a bude naznačeno jeho použití u příslušného přijatého zdanitelného plnění.

Datem uplatnění odpočtu se myslí datum přijetí dokladu<sup>16</sup> (mimo režim přenesení daňové povinnosti, kde je datum uplatnění odpočtu shodné s datem přijatého plnění). Datum plnění je totožné s datem uskutečněného zdanitelného plnění uvedeném na fakturačním dokladu a datem zaúčtování.

V příkladech byly použity následující analytické účty účtové osnovy organizace SÚS Pk:

**Tabulka 10: Účtová osnova pro účely bakalářské práce**

Analytický účet	Popis
32180	Odběratelé
34321	DPH 21 %
34391	Časové rozlišení DPH
39580	Vnitřní zúčtování
50146	Náhradní díly
50149	Drobný materiál
51111	Údržba budov
51140	Zimní údržba
51812	Drobné služby
51831	Ostraha majetku

*Zdroj: interní materiály SÚS Pk*

### 4.1 Hlavní činnost

Mezi hlavní neekonomické činnosti jsou považovány náklady vyčleněné pomocí analytického členění činností SÚS Pk na nákladová střediska uvedená ve „Sborníku nákladů údržbových prací na silniční síti“ s uvedením místa realizace (MR) = 2 nebo 3. Tento náklad zůstává bez dalšího vnitropodnikového rozúčtování v celkových nákladech hlavní činnosti. Typickým příkladem je účetní případ – Výpomoc při zimní údržbě na silnici II. třídy, v tabulce 11. Výše daně uvedené na daňovém dokladu je pouze informativní a je součástí

<sup>16</sup> § 73 odst. 1a, zákona o DPH

nákladů. V daňovém přiznání se neuvádí, neboť toto plnění se považuje za výkon v rámci veřejné správy.

**Tabulka 11: Příklad zaúčtování plnění v hlavní činnosti I.**

číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text	
FP 1/2013	14. 1. 2013	10. 1. 2013	Výpomoc při ZÚ na sil. II. tř.	
DPH index	DPH %	základ daně	DPH	celkem Kč
VHlc21	21	120 000,00	25 200,00	145 200,00
datum zaúčtování	text účetního případu	částka	MD	D
10. 1. 2013	Výpomoc při ZÚ na sil. II. tř.	120 000,00	51140	32180
10. 1. 2013	DPH informativní	25 200,00	51140	32180

*Zdroj: vlastní zpracování účetního případu*

Následující příklad nákupu ochranných nápojů (tabulka 12), je režijním nákladem v hlavní činnosti. Celkový náklad včetně DPH vstupuje do vnitropodnikového účetnictví a je pomocí kalkulačního vzorce bezezbytku rozúčtován na položky nákladových středisek uvedených „Sborníku nákladů údržbových prací na silniční síti“ hlavní činnosti. Plnění není součástí daňového přiznání.

**Tabulka 12: Příklad účtování plnění v hlavní činnosti II.**

číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text	
FP 2/2013	23. 1. 2013	23. 1. 2013	Ochranné nápoje	
DPH index	DPH %	základ daně	DPH	celkem Kč
VHlc15	15	1 200,00	180,00	1 380,00
datum zaúčtování	text účetního případu	částka	MD	D
23. 1. 2013	Ochranné nápoje	1 200,00	50149	32180
23. 1. 2013	DPH informativní	180,00	50149	32180

*Zdroj: vlastní zpracování účetního případu*

Do účetnictví organizace vstupují i plnění vedené mimo evidenci DPH označené indexem „Mevd“. Jsou to zejména plnění od neplátců v rámci hlavní i hospodářské činnosti, ale i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet DPH (např. poštovné, rozhlasové poplatky, ceniny). Tyto náklady jsou ve vnitropodnikovém účetnictví zaúčtovány podle použitého členění nákladových středisek a určení místa realizace. V daňovém přiznání nejsou uvedeny.

## 4.2 Hospodářská činnost

Příklad přijatého zdanitelného plnění, které vstupuje do daňového priznání, objasní tabulka 13 (datum uplatnění odpočtu a datum přijetí plnění je ve stejném zdaňovacím období).

**Tabulka 13: Příklad plnění v hospodářské činnosti I.**

číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text	
FP 3/2013	23. 1. 2013	14. 1. 2013	Zimní údržba na sil. I. tř.	
DPH index	% DPH	základ daně	DPH	celkem Kč
VHoc21	21	200 000,00	42 000,00	242 000,00
datum zaúčtování	text účetního případu	částka	MD	D
14. 1. 2013	Zimní údržba na sil. I. tř.	200 000,00	51140	32180
14. 1. 2013	DPH	42 000,00	34321	32180

*Zdroj: vlastní zpracování účetního případu*

Nárok na odpočet z přijatého zdanitelného plnění od plátců se uvádí v plné výši na řádku 40 „*Priznání k dani z přidané hodnoty*“. Ve vnitropodnikovém účetnictví najdeme částku v hodnotě základu daně v nákladech hospodářské činnosti.

V následující tabulce 14 je uveden postup pro plnění, kde se liší období, ve kterém je uplatněn odpočet daně od období data plnění.

**Tabulka 14: Příklad plnění v hospodářské činnosti II.**

číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text		
FP 4/2013	1. 2. 2013	14. 1. 2013	Zimní údržba na sil. I. tř.		
DPH index	% DPH	základ daně	DPH	celkem Kč	
Vhoc21	21	380 000,00	79 800,00	459 800,00	
datum zaúčtování	text účetního případu	částka	MD	D	
14. 1. 2013	Zimní údržba na sil. I. tř.	200 000,00	51140	32180	
14. 1. 2013	DPH	42 000,00	51140	32180	
číslo dokladu	datum účtování	text účetního případu	částka	MD	D
INT 1/2013	14. 1. 2013	odúčtování DPH	79 800,00	34391	51140
INT 2/2013	1. 2. 2013	časové rozlišení DPH	79 800,00	34321	34391

*Zdroj: vlastní zpracování účetního případu*

Přijaté zdanitelné plnění z tabulky 14 je na prvotním fakturačním dokladu zaúčtováno v plné výši, tj. včetně DPH na nákladový účet. Následně je účetním programem vygenerován „*Interní doklad*“, který celou částku DPH přeúčtuje z nákladového účtu na účet časového rozlišení DPH s datem zaúčtování, které je také datem plnění, uvedeném na fakturačním dokladu. Následuje vygenerování dalšího „*Interního dokladu*“ s datem účtování shodném s datem přijetí dokladu, jenž odpovídá datu možného uplatnění odpočtu dle § 73 odst. 1a,

zákonu o DPH. Částka DPH je tedy v následujícím zdaňovaném období přeúčtována z účtu časového rozlišení na účet DPH a je uplatněna na vstupu v daňovém priznání na řádku 40.

Postup pro zaúčtování a priznání daně na vstupu a zároveň výstupu, týkající se plnění v režimu reverse charge (přenesení daňové povinnosti) pro stavební a montážní práce, je naznačen v tabulce 15.

**Tabulka 15: Příklad plnění v režimu revers charge – hospodářská činnost**

číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text	
FP 5/2013	16. 1. 2013	16. 1. 2013	Zemní a výkopové práce	
<b>DPH index</b>	<b>% DPH</b>	<b>základ daně</b>	<b>DPH</b>	<b>celkem Kč</b>
Mevd	0	360 000,00	0,00	360 000,00
<b>datum zaúčtování</b>	<b>text účetního případu</b>	<b>částka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
16. 1. 2013	Zemní a výkopové práce	360 000,00	51812	32180
číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text	
DRC 1/2012	16. 1. 2013	16. 1. 2013	Zemní a výkopové práce	
<b>DPH index</b>	<b>% DPH</b>	<b>základ daně</b>	<b>DPH</b>	
VsHoc21	21	360 000,00	75 600,00	
<b>datum zaúčtování</b>	<b>text účetního případu</b>	<b>částka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
16. 1. 2013	Priznání DPH DRC 21 %	75 600,00	39580	34321
16. 1. 2013	Odpočet DPH DRC 21 %	75 600,00	34321	39580

*Zdroj: vlastní zpracování účetního případu*

Způsob zaúčtování z výše uvedené tabulky 15 se používá pouze pro plnění vyplývající z hospodářské (ekonomické) činnosti. Prvotní fakturační doklad je zaúčtován ve výši základu DPH na nákladovém účtu ve sborníkovém členění nákladových středisek hospodářské činnosti. Uložením zapsaného dokladu je účetním programem vygenerován „Doklad reverse charge“ (DRC) s provedeným výpočtem výše DPH dle zadané sazby 21 %. Výše daně je nejprve vnitřním zúčtováním priznána na výstupu a dalším řádkem účetního případu zaúčtována jako daň vstupu.

### 4.3 Plnění v rámci hlavní i hospodářské činnosti

**Výpočet poměrového koeficientu**, který bude použit pro praktické příklady bakalářské práce, vychází z tiskové sestavy účetního programu ABRA G4 „Výkaz zisků a ztrát“<sup>17</sup> v období prosinec 2012. Převzaty budou údaje o nákladech v hlavní činnosti a hospodářské činnosti v souhrnné výši uvedené v tabulce 16.

Tabulka 16: Výkaz zisků a ztrát v Kč sestavený k 12/2012

Výkaz zisku a ztrát v Kč v souhrnné výši za všechny nákladové účty		
Nákladové účty	Hlavní činnost	Hospodářská činnost
5xx	197 948 974,16	19 785 833,95

Zdroj: interní materiály SÚS Pk

Poměrový koeficient se vypočítá jako podíl celkových měsíčních nákladů hlavní činnosti k celkovým měsíčním nákladům v hospodářské činnosti. Výsledek se zaokrouhluje na dvě desetinná místa a je uveden v procentech.

$$\text{Poměrový koeficient v \%} = (19785833,95 / 197948974,16) * 100 = \mathbf{10 \%}$$

Tabulka 17: Příklad plnění s uplatněním poměrového koeficientu I.

číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text		
FP 6/2013	17. 1. 2013	16. 1. 2013	Náhradní díly		
<b>DPH index</b>	<b>% DPH</b>	<b>základ daně</b>	<b>DPH</b>	<b>celkem Kč</b>	
VPom21	21	767,76	161,24	929,00	
<b>datum zaúčtování</b>	<b>text účetního případu</b>	<b>částka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>	
16. 1. 2013	Náhradní díly	767,76	50146	32180	
16. 1. 2013	DPH	161,24	50146	32180	
<b>číslo dokladu</b>	<b>datum účtování</b>	<b>text účetního případu</b>	<b>částka</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
INT 3/2013	16. 1. 2013	DPH poměrem 10 %	16,12	34321	50146

Zdroj: vlastní zpracování účetního případu

Nákup náhradních dílů je typickým příkladem plnění, které je využito pro hlavní i hospodářskou činnost. Náhradní díly slouží k opravě aut a mechanismů, které zajišťují výkony v rámci obou činností. Příklad z tabulky 17 je účetním případem, kdy přijaté zdanitelné plnění bylo uskutečněno v měsíci faktického držení daňového dokladu a poměrná část DPH je uplatněna odpočtem v daňovém přiznání. Do vnitropodnikového účetnictví vstupuje náklad ve výši základu daně + neuplatněná daň do kalkulačního vzorce a je bezzbytku rozúčtován mezi hlavní a hospodářskou činnost.

<sup>17</sup> Příloha A – Výkaz zisků a ztrát

Následující příklad (tabulka 18) je případem z přijatého plnění, využitého pro hlavní i hospodářskou činnost, ale zdaňovací období je odlišné od data uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na fakturačním dokladu.

**Tabulka 18: Příklad plnění s uplatněním poměrového koeficientu II.**

číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text		
FP 7/2013	4. 2. 2013	31. 1. 2013	Ostraha areálů		
DPH index	% DPH	základ daně	DPH	celkem Kč	
VPom21	21	1 000,00	210,00	1 210,00	
datum zaúčtování	text účetního případu	částka	MD	D	
31. 1. 2013	Náhradní díly	1 000,00	51831	32180	
31. 1. 2013	DPH	210,00	51831	32180	
číslo dokladu	datum účtování	text účetního případu	částka	MD	D
INT 5/2013	31. 1. 2013	DPH poměrem 10 %	21,00	34391	51831
INT 6/2013	4. 2. 2013	Časové rozl. DPH pom.	21,00	34321	34391

*Zdroj: vlastní zpracování účetního případu*

Zaúčtování nákladů je totožné s příkladem uvedeným v tabulce 17. Pouze vypočítané poměrové DPH je převedeno vygenerovaným „*Interním dokladem*“ na účet časového rozlišení a uplatněno odpočtem v následujícím zdaňovaném období na řádku 43 přiznání k dani. Pro tento účel opět dochází k dalšímu automatickému vytvoření „*Interního dokladu*“ účetním programem a částka odpočtu daně je z účtu časového rozlišení převedena na účet DPH.



Poslední příklad v tabulce 19 bude věnován plnění s uplatněním poměrového koeficientu v režimu přenesení daňové povinnosti. Tento způsob se využívá u činností vyplývající ze správy a údržby budov. Mezi ně patří instalatérské práce, elektroinstalace, stavební a montážní práce, topenářské práce, apod.

**Tabulka 19: Příklad plnění s uplatněním poměrového koeficientu – reverse charge**

číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text		
FP 8/2013	29. 1. 2013	29. 1. 2013	Instalatérské práce		
DPH index	% DPH	základ daně	DPH	celkem Kč	
Mevd21	21	388,00	0,00	388,00	
datum zaúčtování	text účetního případu	částka	MD	D	
29. 1. 2013	Instalatérské práce	388,00	51111	32180	
číslo dokladu	datum uplatnění odpočtu	datum plnění	text		
DRC 2/2012	29. 1. 2013	29. 1. 2013	Instalatérské práce		
DPH index	% DPH	základ daně	DPH		
VPomS21	21	388,00	81,48		
datum zaúčtování	text účetního případu	částka	MD	D	
29. 1. 2013	Zaúčtování DPH DRC 21 %	81,48	51111	39580	
29. 1. 2013	Přiznání DPH DRC 21 %	81,48	39580	34321	
číslo dokladu	datum účtování	text účetního případu	částka	MD	D
INT 7/2013	29. 1. 2013	Odpočet DPH pom. 10 %	8,15	34321	51111

*Zdroj: vlastní zpracování účetního případu*

Způsob pořízení prvotního dokladu a zaúčtování plnění v režimu přenesené daňové povinnosti s uplatněním poměrového koeficientu je v první fázi totožný s případem plnění určeného výhradně pro hospodářskou činnost. Při vygenerování „Dokladu reverse charge“ je celá výše vypočteného DPH přiznána na výstupu a na následujícím řádku účetního případu vnitřním zúčtováním převedena na nákladový účet. V dalším kroku dochází k automatickému vytvoření „Interního dokladu“, kde dochází k odúčtování poměrové části z přiznaného DPH a odúčtování z nákladů režijní činnosti. Do vnitropodnikového účetnictví vstupuje náklad z činnosti v režimu přenesení daňové povinnosti ve výši základu daně + neuplatněná daň (přiznané na výstupu) do kalkulačního vzorce a je beze zbytku rozúčtován mezi hlavní a hospodářskou činnost. Na daňovém přiznání příslušného zdaňovaného období je poměrová část DPH součástí odpočtu.

## ZÁVĚR

Bakalářská práce podala ucelený přehled uplatňování DPH u neziskových organizací, které je pro tyto subjekty komplikovanou záležitostí. Teoretické poznatky byly následně uplatněny v praktických příkladech výpočtu a uplatnění DPH.

Systém zdanění vychází ze stejné legislativní normy, platné i pro ziskové podnikatelské subjekty. Ovšem celá řada výjimek klade na organizace, které byly zřízeny zejména pro veřejnosprávní činnost, značné nároky. Nejednotnost výkladu některých paragrafů zákona o dani z přidané hodnoty a ne příliš vstřícný přístup Ministerstva financí ČR, ztěžuje organizacím neziskového charakteru situaci. Zřejmě již při vzniku zákona o DPH bylo největší snahou zákonodárců zvětšit oblast plátců daně v co nejširším okruhu plnění, bez ohledu na způsobené komplikace při aplikaci zákona. Také snaha o harmonizaci právních předpisů v oblasti daní se směrnicemi Evropské unie, přinesla řadu problémů. Např. příspěvkové organizace jako právnické osoby v takové podobě, jaké jsou známy v České republice, v zemích EU neexistují. Právní subjektivitu přiznává příspěvkových organizacím územně samosprávných celků zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů o malých rozpočtových pravidlech.[10]

Před vstupem České republiky do Evropské unie platil pro neziskové organizace původní zákon o DPH č. 588/1992 Sb., a neziskové subjekty dělily svou činnost na hlavní a hospodářskou. Činnosti, pro které byly tyto organizace zřízeny, nebyly předmětem DPH a nezapočítávaly se do obratu pro registraci plátce daně. Nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů zavedl pojmy ekonomická činnost a činnost při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy.

Novelizace zákona s účinností od 1. 4. 2011 přinesla, mimo jiné, novinku v podobě přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění rozšířené na dodání šrotu a odpadu, včetně jejich zpracování, obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů atd. Od 1. 1. 2012 se režim přenesení daňové povinnosti rozšířil na poskytování stavebních a montážních prací. Tento nový režim tzv. „reverse charge“ měl nemalý dopad na příspěvkovou organizaci Správa a údržba silnic Pardubického kraje, která poskytuje v rámci své ekonomické činnosti zejména stavební práce. Zejména v počátku,

kdy panovalo mnoho nejasností v zařazení činností do číselníku vydaném ČSÚ „*Klasifikace produkce CZ-CPA*“.

Důležitá změna nastala s novou úpravou ustanovení § 73 odst. 1a, zákona o DPH, týkající se odpočtu daně. Nárok odpočtu daně po nabytí účinnosti novelizace zákona vznikl nejdříve ve zdaňovacím období, kdy bude mít plátce v držení daňový doklad.

Nový zákon i novelizace přinesly problémy s úpravami informačních systémů organizací, které musely reagovat na změny a přizpůsobit tak účetní programy pro potřeby výpočtu, zaúčtování a zejména uplatnění správné výše odpočtu DPH.

Právní úprava zákona o DPH umožňující odpočet daně v poměrné a v krácené výši podle skutečného použití pro ekonomickou činnost sice umožnila organizacím možnost dalšího částečného uplatnění daně, ale komplikace a nejasnosti vyplývající z nejednoznačnosti v zákoně o DPH přinesla složitosti ve výpočtu krácených nároků. Zvýšily si i nároky na vedení evidence pro daňové účely. V případě malých neziskových organizací to může mít za následek i neuplatňování daně v poměrné nebo v krácené výši. Neziskové subjekty jsou vystaveny riziku sankcí z důvodu nesprávného stanovení uplatnění daně na vstupu, jak ze strany správce daně, který kontroluje neoprávněné uplatnění daně, tak ze strany zřizovatele, který naopak může organizaci postihnout za neuplatnění daně.

V případě Správy a údržby silnic Pardubického kraje došlo správcem daně k nastavení metodiky pro výpočet poměrového koeficientu, který odpovídá podílu celkových měsíčních nákladů hlavní činnosti k celkovým měsíčním nákladům v hospodářské činnosti. Tento výpočet je proveden pro každé zdaňované období zvlášť tak, aby odpovídal skutečnému stavu a předešlo se tím náročnému vypořádávání daně po skončení běžného kalendářního roku.

Správa a údržba silnic Pardubického kraje je největší příspěvkovou organizací ÚSC, která výší svého obratu v rámci ekonomické činnosti, zajišťuje pro státní rozpočet určitý příjem, vyplývající z daňové povinnosti měsíčního plátce daně. Např. v roce 2012 představovala daňová povinnost 10 938 708,00 Kč.

V případě změny statutu příspěvkové organizace na podnikatelský subjekt, za předpokladu, že by společnost nadále vykonávala podobné činnosti jako dosud, ale za úplaty, zvýšila by se zcela jistě její daňová povinnost. Na druhou stranu by se zvýšily náklady ÚSC o zaplacené DPH za objednané služby ve veřejném zájmu, a to až o 40 milionů Kč za rok.

## POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BENDA, Václav. DPH - základní schéma. *Daně & účetnictví* [online]. 2013, č. 1 [cit. 2013-03-14]. Dostupné z: <http://www.du.cz/dph-zakladni-schema-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtfuPQzZxnRDv0pheFok2O8/>
- [2] BENDA, Václav. *DPH u neziskových subjektů*. 2., dopl. a přeprac. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2009. ISBN 80-727-3160-2.
- [3] BENDA, Václav. Informace o změnách zákona o DPH od 1. 1. 2013. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Praha: Ing. Jan Polák, 2013, XXI., 1/2013. ISSN 1210-5570.
- [4] BENDA, Václav. Vystavování daňových dokladů po novele zákona o DPH. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. Praha: Ing. Jan Polák, 2013, XXI., 1/2013, s. 3. ISSN 1210-5570.
- [5] Daňové pojmy: Ekonomické činnosti. *Nakladatelství Sagit* [online]. © 1996-2013 [cit. 2013-03-18]. Dostupné z: [http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?sn=y&hledany=ekonomick%E1+%E8innost&cd=157&typ=r&levelid=da\\_143a.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?sn=y&hledany=ekonomick%E1+%E8innost&cd=157&typ=r&levelid=da_143a.htm)
- [6] Daňové pojmy: Obrat. *Nakladatelství Sagit* [online]. © 1996-2013 [cit. 2013-03-18]. Dostupné z: [http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?sn=y&hledany=Obrat&cd=157&typ=r&levelid=da\\_235.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?sn=y&hledany=Obrat&cd=157&typ=r&levelid=da_235.htm)
- [7] Daňový subjekty: Právní úprava a její změny. In: *Nakladatelství Sagit* [online]. © 1996-2013 [cit. 2013-03-18]. Dostupné z: [http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da\\_107.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_107.htm)
- [8] FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Lydie MUSILOVÁ. *Průvodce DPH u neziskových organizací*. Olomouc: ANAG, 2011, 511 s. ISBN 978-80-7263-684-6.
- [9] LEDVINKOVÁ, Jana. Režim přenesení daňové povinnosti u tuzemských zdanitelných plnění. *Verlag Dashöfer - DU.cz* [online]. 2013, [cit. 2013-04-02]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/rezim-prenesení-danove-povinnosti-u-tuzemskych-zdanitelných-plnění-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhMYHNgbvEALt3genrRXBIm1ipxfGvh5Hw/?query=p%F8enesen%E1+da%F2ov%E1+povinnost+2013&serp=1>

- [10] LOVĚTÍNSKÝ, Vojtěch a Petra MYLKOVÁ. PARLAMENTNÍ INSTITUT. Fungování příspěvkových organizací v České republice a vybraných zemích Evropy. Praha, 2011.
- [11] MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. Olomouc: ANAG, 1999-, sv. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7263-675-4.
- [12] *Metodika vedení vnitro-organizačního účetnictví u příspěvkových organizací zřízených pro správu a údržbu silnic*. 2004.
- [13] NOVÁKOVÁ, Miroslava. Osoby povinné k dani, obrat, registrace. *Verlag Dashöfer* [online]. © 1997 - 2013 [cit. 2013-03-18]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/osoby-povinne-k-dani-obrat-registrace-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbIDSYnvAuxAhiat4M/?query=osoba+povinn%E1+k+dani&serp=1>
- [14] O nás. *Správa a údržba silnic Pardubického kraje* [online]. 2012 [cit. 2013-04-01]. Dostupné z: <http://www.suspk.cz/o-nas>
- [15] OPLETALOVÁ, Alena. *Základy účetnictví 2* [online]. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006, s. 14 [cit. 2013-04-17]. Texty k distančnímu vzdělávání v rámci kombinovaného studia. ISBN 80-244-1186-5.
- [16] OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2011, xiv, 178 s. :. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-342-4.
- [17] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. 1. vyd. Turnov: Acha obec účtuje, c2012, 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.
- [18] STRÁNSKÁ, Ilona. *Financování příspěvkové organizace kraje a možnost transformace na podnikatelský subjekt*. Ústí nad Orlicí, 2012. Korespondenční úkol. Univerzita Pardubice.
- [19] STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofie KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností : s příklady z praxe*. Olomouc: ANAG, 200--, sv. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-510-8.
- [20] *Technický popis zpracování dat do vnitropodnikového účetnictví*. 2005.

- [21] *ÚČETNÍ A DANĚ: odborný měsíčník*. Olomouc: ANAG, 2013, XVI., č. 1. ISSN 1212-0162.
- [22] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [23] *Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011*. 2011. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/DANE\\_DPH\\_01042010\\_Zmeny-v-pravidlech-uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane\(1\).pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/DANE_DPH_01042010_Zmeny-v-pravidlech-uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane(1).pdf)

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A	Výkaz zisků a ztrát v Kč
Příloha B	Osvědčení o registraci z 26. 6. 2003 – náhradní doklad
Příloha C	Osvědčení o registraci z 9. 2. 2004
Příloha D	Stanovisko správce daně
Příloha E	Rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti
Příloha F	Přiznání k dani z přidané hodnoty

## Příloha A Výkaz zisků a ztrát v Kč

Ministerstvo financí schváleno  
č.j.283-77 227/2001 s  
účinností pro organizační  
složky státu státní správy  
územní samosprávné celky a  
příspěvkové organizace

Účetní jednotka doručí výkaz  
podle pokynů MF

### Výkaz zisku a ztrát v Kč

organizačních složek státu územních  
samosprávných celků a příspěvkových  
organizací (v Kč na dvě desetinná  
místa) sestavený k

12- 12/ 2012

<b>IČO</b>
<b>00085031</b>

Úč OÚPO 4-02  
Název nadřízeného orgánu  
PARDUBICKÝ KRAJ  
Komenského nám.125  
Pardubice

Název a sídlo účetní  
jednotky Správa a údržba  
silnic Pardubického kraje

Číslo účtu	Název ukazatele	Číslo řádku	Běžné období		Minulé období	
			Hlavní	Hospodářská	Hlavní	Hospodářská
501	Spotřeba materiálu	1	22 025 901,74	11 074 834,30	85 396 667,72	24 255 472,80
502	Spotřeba energie	2	492 805,64	145 932,76	6 259 248,78	1 552 579,57
504	Prodané zboží	3				
506	Aktivace dlouhodobého majetku	4				
507	Aktivace oběžného majetku	5	-2 298 101,57		-2 410 412,43	
511	Opravy a udržování	6	13 866 420,71	974 449,90	139 839 939,96	17 770 703,83
512	Cestovné	7	579 719,25	25 754,66	9 027 292,60	471 087,71
513	Náklady na reprezentaci	8	14 777,00	29 605,00	254 870,00	307 755,74
516	Aktivace vnitroorganizačních služeb	9	-2 756 101,91		-9 682 255,56	
518	Ostatní služby	10	12 154 341,28	2 131 528,11	25 204 520,41	17 319 978,14
521	Mzdové náklady	11	8 035 775,21	3 427 265,74	87 425 413,19	20 855 238,47
524	Zákonné sociální pojištění	12	2 418 750,75	1 072 236,21	29 752 174,90	7 073 295,28
525	Jiné sociální pojištění	13	118 783,12	51 749,98		
527	Zákonné sociální náklady	14	377 118,41	168 093,85	2 805 602,60	803 191,42
528	Jiné sociální náklady	15			535 701,54	122 207,95
531	Daň silniční	16				-68 865,00
532	Daň z nemovitostí	17				
538	Jiné daně a poplatky	18	13 313,65	6 013,68	100 595,58	26 358,37
541	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	19				
542	Jiné pokuty a penále	20				
543	Dary	21				
544	Prodaný materiál	22		579 814,76		634 423,70
547	Manka a škody	23				
548	Tvorba fondů	24				
549	Ostatní náklady z činnosti	25	57 118,96	23 385,28	2 447 289,92	1 116 749,99
551	Odpisy dlouhodobého majetku	26	142 670 816,67		163 931 719,77	859 796,64
552	Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	27				
553	Prodaný dlouhodobý hmotný majetek	28				
556	Tvorba a zúčtování opravných položek	29	-35 735,00		190 404,80	
557	Náklady z vyřazených pohledávek	30	76 068,00		7 682,00	
558	Náklady z drobného dlouhodobého majetku	31	137 202,25	75 169,72		
562	Úroky	32			0,60	0,07
563	Kurzové ztráty	33			1 594,72	238,95
569	Ostatní finanční náklady	34				
<b>Náklady celkem součet položek 1 - 30</b>		<b>40</b>	<b>197 948 974,16</b>	<b>19 785 833,95</b>	<b>541 088 051,10</b>	<b>93 100 213,63</b>
591	Daň z příjmů	41	-900 000,00	-850 000,00	515 230,00	2 768 000,00
595	Dodatečné odvody daně z příjmů	42				



Číslo účtu	Název ukazatele	Číslo řádku	Běžné období		Minulé období	
			Hlavní	Hospodářská	Hlavní	Hospodářská
601	Výnosy z prodeje vlastních výrobků	51				
602	Výnosy z prodeje služeb	52		16 184 470,78	4 122,70	93 046 035,76
603	Výnosy z pronájmu	53	189 272,58			
604	Výnosy za prodané zboží	54				
611	Změna stavu nedokončené výroby	55				
612	Změna stavu polotovárů	56				
613	Změna stavu výrobků	57				
614	Změna ostatních zásob	58				
621	Aktivace materiálu a zboží	59				
622	Aktivace vnitroorganizačních služeb	60				
623	Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	61				
624	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	62				
641	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	63			5 521,31	38,00
642	Jiné pokuty a penále	64				
643	Výnosy z vyřazených pohledávek	65				
644	Výnosy z prodeje materiálu	66		730 388,53	680 747,00	895 468,73
645	Výnosy z prodeje DNM	67				
646	Výnosy z prodeje DHM kromě pozemků	68			371 070,00	
647	Výnosy z prodeje pozemků	69				
648	Čerpání fondů	70				
649	Ostatní výnosy z činnosti	71	141 744 678,68	64 396,80	137 005 874,60	2 021 779,00
662	Úroky (přijaté)	72	11 750,08		236 470,33	
671	Výnosy vybraných ústředních vládních institucí	73				
672	Výnosy vybraných místních vládních institucí	74	37 425 000,00		403 458 276,10	
673	Výn. z nár. na prostředky SFDI	75				
<b>Výnosy celkem součet položek 51 - 79</b>		<b>80</b>	<b>179 370 701,34</b>	<b>16 979 256,11</b>	<b>541 762 082,04</b>	<b>95 963 321,49</b>
<b>Výsledek hospodářství před zdaněním rozdíl položek 80 - 40</b>		<b>90</b>	<b>-18 578 272,82</b>	<b>-2 806 577,84</b>	<b>674 030,94</b>	<b>2 863 107,86</b>
<b>Výsledek hospodářství po zdanění položka 90 - 41 - 42 (+/-)</b>		<b>100</b>	<b>-17 678 272,82</b>	<b>-1 956 577,84</b>	<b>158 800,94</b>	<b>95 107,86</b>

Odesláno dne:

Razítko:

Podpis odpovědné osoby:

Podpis osoby odpovědné za

Okamžik sestavení:  
1.2.2013 14:42:24

Telefon:

**Příloha B Osvědčení o registraci z 26. 6. 2003 – náhradní doklad**

N á h r a d n í   d o k l a d

Finanční úřad v Pardubicích  
Hronovická ul. 2700  
531 15 PARDUBICE I  
Čj.: 125477/03/248900/4104  
Vyřizuje: Křemenáková Helena  
Telefon: 466 033 451 linka: 451  
Fax: 466 657 311 č.dveří: 304

V Pardubicích  
dne 26.06.2003

Daňový subjekt:

Správa a údržba silnic Pardubického kraje  
Doubravice 98  
533 53 PARDUBICE VII - DOUBRAVICE

**O S V Ě D Ě N Í**  
**o registraci**

Podle § 33 odst. 11 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,  
ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní"),  
jste u shora uvedeného správce daně zaregistrován  
s účinností od 01.01.1994  
pod tímto daňovým identifikačním číslem:

**DIČ: 248 - 00085031**

Současně se ukončuje platnost Osvědčení o registraci  
čj. 6642/02/248900/4104 ze dne 16.01.2002.

Podle § 5 odst.1 a podle § 36 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané  
hodnoty, ve znění pozdějších předpisů jste  
plátcem daně z přidané hodnoty  
s účinností od 01.01.1994 se čtvrtletním zdaňovacím obdobím

Daňové identifikační číslo musíte uvádět ve všech případech komunikace  
se správcem daně a v dalších případech pokud tak stanoví zvláštní zákon  
(§ 33 odst.11 zákona o správě daní). Při všech platbách, poukazovaných  
správci daně, použijte jako variabilního symbolu část tohoto čísla  
za pomlčkou.

Veškeré změny údajů, týkající se Vaší registrace, jste povinen oznámit  
shora uvedenému správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastaly (§ 33 odst.7  
zákon o správě daní).

Proti tomuto rozhodnutí se můžete odvolat do 30 dnů ode dne, který  
následuje po jeho doručení, písemně nebo ústně do protokolu u shora  
uvedeného správce daně. Odvolání nemá odkladný účinek (§ 48 zákona  
o správě daní).



*Křemenáková*  
Helena Křemenáková  
správce registru

**Příloha C Osvědčení o registraci z 9. 2. 2004**

Finanční úřad v Pardubicích  
Hronovická ul. 2700  
531 15 PARDUBICE I  
Čj.: 23460/04/248900/4104  
Vyřizuje: Křemenáková Helena  
Telefon: 466 033 451 linka: 451  
Fax: 466 657 311 č.dveří: 304

V Pardubicích  
dne 09.02.2004

Daňový subjekt:

Správa a údržba silnic Pardubického kraje  
Doubravice 98  
533 53 PARDUBICE VII - DOUBRAVICE

**O S V Ě D Ě N Í**  
o registraci

Podle § 33 odst. 11 zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,  
ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní"),  
jste u shora uvedeného správce daně zaregistrován  
s účinností od 01.01.1994  
pod tímto daňovým identifikačním číslem:

DIČ: 248 - 00085031

Současně se ukončuje platnost Osvědčení o registraci  
čj. 125477/03/248900/4104 ze dne 26.06.2003.

Podle § 5 odst.1 a podle §36 zákona č.588/1992 Sb., o dani z přidané  
hodnoty, ve znění pozdějších předpisů jste  
**plátcem daně z přidané hodnoty**  
s účinností od 01.01.1994  
s měsíčním zdaňovacím obdobím s účinností od 01.01.2004

Daňové identifikační číslo musíte uvádět ve všech případech komunikace  
se správcem daně a v dalších případech pokud tak stanoví zvláštní zákon  
(§ 33 odst.11 zákona o správě daní). Při všech platbách, poukazovaných  
správci daně, použijte jako variabilního symbolu část tohoto čísla  
za pomlčkou.

Veškeré změny údajů, týkající se Vaší registrace, jste povinen oznámit  
shora uvedenému správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastaly (§ 33 odst.7  
zákon o správě daní).

Proti tomuto rozhodnutí se můžete odvolat do 30 dnů ode dne, který  
následuje po jeho doručení, písemně nebo ústně do protokolu u shora  
uvedeného správce daně. Odvolání nemá odkladný účinek (§ 48 zákona  
o správě daní).



*Helena Křemenáková*  
Helena Křemenáková  
pracovník správce daně

**Finanční úřad v Pardubicích**  
Hronovická ul. 2700, 531 15 Pardubice

Čj.: 155191/04/248932/4240  
Vyřizuje: Jitka Kuchařová  
Č. dveří: 422  
Tel.: 466033351  
Fax: 466657311

V Pardubicích dne 20.8.2004

Adresát:

**Správa a údržba silnic  
Pardubického kraje  
Doubravice 98  
533 53 Pardubice**

Věc:

Vaše písemnost č.j.:SÚSPK/1882/2004 ze dne 07.06.2004

Po provedené konzultaci na Finančním ředitelství v Hradci Králové Vám sdělujeme stanovisko k Vaší žádosti o schválení navrženého procenta odpočtu daně z přidané hodnoty v poměrné výši 3,03 %, které, dle Vašeho sdělení, je stanoveno na základě poměru skutečných nákladů v hlavní a ekonomické činnosti za rok 2003.


Z ustanovení § 72 odst. 5 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon“) vyplývá, že pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona.

Postup při uplatnění nároku na odpočet podle tohoto ustanovení zákona, který navrhuje, zákon umožňuje, dokonce i v obdobných případech upřednostňuje. Jedná se tedy v podstatě o sjednání daně dohodou mezi správcem daně a daňovým subjektem.

Vámi navržený poměr vycházející ze skutečností roku 2003 by však bylo možno použít pouze v případě, že by se jednalo o poměr konstantní a neměnný. Vzhledem k tomu, že se však současná skutečnost od minulé liší, je třeba **pro každé posuzované zdaňovací období stanovit poměr nový, odpovídající skutečnému stavu příslušného zdaňovacího období roku 2004.**

Podáváme Vám tuto zprávu a jsme s pozdravem

**Finanční úřad** ©  
**v Pardubicích**  
Hronovická ul. 2700  
531 15 Pardubice

  
Ing. Jan Duchoslav  
ředitel Finančního úřadu v Pardubicích



**Finanční úřad v Pardubicích**  
Hronovická ul. 2700, 531 15 Pardubice

Čj.: 195138/04/248932/4240  
Vyřizuje: Kuchařová Jitka  
Č. dveří: 422  
Tel.: 466033351  
Fax: 466210311

V Pardubicích, 29.11.2004

Daňový subjekt:

**Správa a údržba silnic  
Pardubického kraje**  
Doubravice 98  
533 53 Pardubice  
DIČ: CZ85031

Správa a údržba silnic Pardubického kraje	
Došlo:	27.11.2004
Čj.	4381
Příloha:	2
Vyřídil:	EN

## ROZHODNUTÍ

### o stanovení záznamní povinnosti dle ustanovení § 39 odst 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a individuálního způsobu stanovení daňové povinnosti

Finanční úřad v Pardubicích projednal Vaše podání ze dne 27.10.2004 pod čj. 186998/04/248932 týkající se schválení navrženého procenta odpočtu daně z přidané hodnoty pro měsíc říjen 2004 v poměrné výši 2,67 % a souhlasu výpočtu procentního poměru nákladů z předchozího měsíce s platností pro měsíc následující.  
Dle ustanovení § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty se jedná o stanovení poměrné výše nároku na odpočet daně v případě, když přijatá zdanitelná plnění použije plátcé jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející.

Finanční úřad Vaši žádosti **vyhovuje** při splnění následující záznamní povinnosti:

V souladu s ustanovením § 39 zákona o správě daní Vám shora uvedený správce daně **ukládá**, aby kromě evidence vedené podle ustanovení § 100 zákona o dani z přidané hodnoty vedl daňový subjekt **záznamní povinnost** spočívající ve vedení záznamů potřebných pro stanovení základu daně, tak, aby mohl být zjištěn a ověřen procentuelní podíl skutečných nákladů v hlavní a ekonomické činnosti za jednotlivá zdaňovací období, a to počínaje zdaňovacím obdobím listopad 2004 s využitím procentuelní ho podílu skutečných nákladů vypočteného za měsíc říjen 2004.

Daňový subjekt je povinen vést:

1. Evidenci a číselné označení veškerých přijatých zdanitelných plnění v členění na přijatá zdanitelná plnění, která použije pro ekonomickou činnost a přijatá zdanitelná plnění pro účely s ní nesouvisející v běžném zdaňovacím období.
2. Výpočet procentuelního podílu přijatých zdanitelných plnění, která použijete pro ekonomickou činnost a přijatých zdanitelných plnění pro účely s ní nesouvisejících, vypočtený z údajů za předchozí zdaňovací období a použitý pro běžné zdaňovací období.

Sdělení o Vámi vypočteném procentuelním podílu přijatých zdanitelných plnění, která použijete pro ekonomickou činnost a přijatých zdanitelných plnění pro účely s ní nesouvisejících za předchozí zdaňovací období doložte správci daně v termínu pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty.

Záznamní povinnost jste povinni vést průběžně, věrohodně a prokazatelně tak, aby věrně zobrazovala skutečný stav zaznamenávaných údajů.

V případě, že uskutečňujete zdanitelná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jste povinni ještě krátit odpočet daně dle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty.

Tímto rozhodnutím není dotčeno znění ostatních právních předpisů, zejména zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákona o dani z přidané hodnoty a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

### Poučení

Veškeré záznamy a doklady, které se vztahují k vedení této záznamní povinnosti, jste povinni uschovávat po dobu, v níž zanikne právo daň vyměřit či dodatečně stanovit (§ 39 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků), nestanoví-li zvláštní předpisy lhůty delší.

Porušení stanovené povinnosti bude kvalifikováno jako porušení zákona o správě daní a poplatků a správce daně může dle § 37 tohoto zákona, při nesplnění uvedené povinnosti, uložit pokutu až do výše 2 000 000,- Kč

Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§39 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).



  
Ing. Lumír Zástěra  
vedoucí kontrolního oddělení

**Příloha F Přiznání k dani z přidané hodnoty**

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.  
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

Vytištěno aplikací **EPO**

**A. ODDÍL**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Pardubický kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Pardubicích

Daňové identifikační číslo

C Z 0 0 0 8 5 0 3 1

Rodné číslo / IČ

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

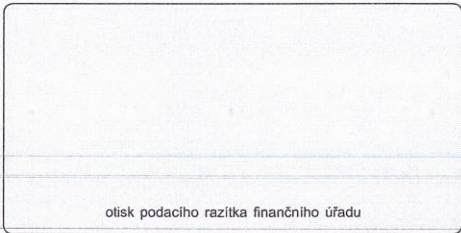
řádné  dodatečné  opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

\_\_\_\_\_

Počet příloh / listů

/



otisk podacího razítka finančního úřadu

**PŘIZNÁNÍ**  
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc  čtvrtletí  rok

za období od  do

Plátce daně § 6 až § 6f	<input checked="" type="checkbox"/>	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	<input type="checkbox"/>	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)	<input type="checkbox"/>
Skupina § 5a	<input type="checkbox"/>	Neplátce daně § 19 nebo § 108	<input type="checkbox"/>	Kód zdaňovacího období následujícího roku	M

Právníká osoba: Název právnické osoby

S p r á v a a ú d r ž b a s i l n i c P a r d u b i c k é h o k r a j e

Fyzická osoba: Příjmení

\_\_\_\_\_

Jméno

\_\_\_\_\_

Titul

\_\_\_\_\_

Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

P A R D U B I C E V I I

b) PSČ

5 3 3 5 3

c) telefon

7 2 4 1 1 4 6 4 8

d) ulice (nebo část obce)

D o u b r a v i c e

e) číslo popisné / orientační

9 8

f) e-mail

tomas.stehlik@suspk.cz

g) stát

Č E S K Á R E P U B L I K A

Hlavní ekonomická činnost

V E Ř E J N Á S P R Á V A , A H O S P O D Á Ř S K Á , A S O C I Á L

**B. ODDÍL**

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ  
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci: Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby  
\_\_\_\_\_

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby  
\_\_\_\_\_

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)  
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě  
T o m á š S t e h l í k e k o n o m i c k ý n á m ě s t e k

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum  Otisk razítka  Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil

Telefon



### C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	18604224	3720845	
	snížená	2	19717	2760	
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	187565	37513	
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	177630	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
<b>III. Doplňující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou		Pořízení zboží	30		
		Dodání zboží	31		
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g			32		
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)		Věřitel	33		
		Dlužník	34		
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	3831420	766284	
	snížená	41	143725	20122	
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad			42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na fádčích 3 až 13	základní	43	113063	22613	
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c			45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)			46	809019	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)			47		
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50	354270		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	0
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)			62	3761118	
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63	809019	
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)			64	2952099	
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65	0	
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66	0	