

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Vliv daně z přidané hodnoty na hospodaření obcí

Bc. Jana Štěpánková

Diplomová práce
2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jana Štěpánková**
Osobní číslo: **E15800**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Ekonomika veřejného sektoru**
Název tématu: **Vliv daně z přidané hodnoty na hospodaření obcí**
Zadávající 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 :

Cílem diplomové práce je posouzení finančních a administrativních dopadů na hospodaření obce z pozice plátce daně z přidané hodnoty a ze zjištěných výsledků formulovat určitá doporučení.

Osnova:

- Obec a právní úprava DPH ve vztahu k obci.
- Analýza činností obcí ve vztahu k DPH.
- Vliv DPH na hospodaření obcí.
- Aplikace problematiky na konkrétní obce.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- HOLUBOVÁ, O. DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. 2. aktualizované vyd. Praha: ASPI, a.s., 2006, 112 s. ISBN 80-7357-171-4.
- HOLUBOVÁ, O., DRÁBOVÁ, M., TOMŠÍČEK M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2015, 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.
- KIM, J. et al. Intergovernmental Distribution of VAT Revenue in Korea: Local Consumption Tax. Korean Economic Review, 2014, 30: 109-131.
- KRUNTORÁDOVÁ, I., FITŘÍKOVÁ., D. Politické aspekty financování českých měst: Praha: Univerzita Karlova v Praze, nakladatelství Karolinum, 2015, 194 s. ISBN 978-80-246-2744-1.
- LEDVINKOVÁ, J., FITŘÍKOVÁ, D. DPH v příkladech: 11. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: Anag, 2016, 760 s. ISBN 978-80-7554-021-8.
- LIBERATI, P. "Which Tax" or "Which Tax for What?": Tax Assignment in the Theory of Fiscal Federalism. Public finance review, 2010, 1091142110381637.
- MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, D. Kraj a obec v pozici plátce DPH: Karviná: Paris, 2013, 420 s. ISBN 978-80-87173-25-1.
- PITNER, L. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 1. 2016. Olomouc: ANAG, 2004, 808 s. ISBN 978-80-7554-005-8.
- Zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Vedoucí diplomové práce:

Ing. František Sejkora, Ph.D.



Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce:

4. září 2016

Termín odevzdání diplomové práce:

28. dubna 2017

doc. Ing. Romana Provažníková, Ph.D.



děkanka

L.S.

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.



vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 4. září 2016

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.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 12. 4. 2017

Bc. Jana Štěpánková

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce panu Ing. Františkovi Sejkorovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc, cenné rady a čas, který mi ochotně věnoval při konzultacích.

ANOTACE

Diplomová práce je zaměřena na posouzení vlivu daně z přidané hodnoty na hospodaření obcí z pozice plátce daně. Pro posouzení byly zvoleny tři obce o různých úrovních rozsahu výkonu státní správy. Práce je členěna na dvě části. První část je věnována teoretickému vymezení právní úpravy daně z přidané hodnoty ve vztahu k obcím se zaměřením na problematiku oblastí. Součástí je analýza jednotlivých činností obcí ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Druhá část je určena vlastní práci, ve které je za pomoci rozboru činností vybraných obcí analyzován dopad daně z přidané hodnoty na jejich hospodaření. Na základě zjištěných výsledků jsou formulována příslušná doporučení. Cílem této práce je posouzení finančních a administrativních dopadů na hospodaření obce z pozice plátce daně z přidané hodnoty.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň z přidané hodnoty, předmět daně, ekonomická činnost, daňové přiznání, obec

TITLE

Influence of value added tax on the finances of municipalities

ANNOTATION

The thesis is focused on assessing the impact of value added tax (VAT) on the management of municipalities from the position of the taxpayer. Too asses, three villages on various levels of state administration were selected. The thesis is divided into two parts. The first part is devoted to the theoretical definition of legal regulation of VAT in relation to municipalities focusing on problematic areas. The analysis of the various activities of municipalities in relation to VAT is included. In the second part, the impact of VAT on their economy is analysed with the help of analysis of activities of selected municipalities. Appropriate recommendations are formulated on the base of gained results. The aim of this work is to assess the financial and administrative impact on the village economy from the taxpayer's position.

KEYWORDS

Value added tax, subject to tax, economic activity, tax form, municipality

OBSAH

ÚVOD	9
1 OBEC	10
1.1 HOSPODÁŘSKÁ ČINNOST OBCE.....	11
2 PRÁVNÍ ÚPRAVA DPH VE VZTAHU K OBCI.....	12
2.1 OBEC JAKO OSOBA POVINNÁ K DANI	12
2.2 OBRAT	13
2.2.1 Plnění zahrnovaná do obratu pro povinnou registraci u obcí.....	15
2.3 REGISTRAČNÍ POVINNOST	16
2.4 PLÁTCOVSTVÍ A ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ.....	18
2.5 ZÁKLAD DANĚ A VÝPOČET DANĚ	18
2.6 SAZBA DANĚ	21
2.7 NÁROK NA ODPOČET DANĚ	24
2.7.1 Plný nárok na odpočet.....	25
2.7.2 Nárok na odpočet daně v poměrné výši dle § 75	26
2.7.3 Nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76.....	26
2.7.4 Korekce odpočtu daně	27
2.8 SPECIÁLNÍ ÚPRAVY V OBLASTI DPH.....	28
2.8.1 Ručení za neuhrazenou daň, nespolehlivý plátcce	28
2.8.2 Kontrolní hlášení	28
2.8.3 Režim přenesení daňové povinnosti.....	29
3 ROZČLENĚNÍ ÚPLAT OBCÍ Z POHLEDU DPH	31
3.1 ÚHRADY, KTERÉ NEJSOU POVAŽOVÁNY ZA USKUTEČNĚNÁ PLNĚNÍ	32
3.2 ÚPLATY SPOJENÉ S VÝKONEM VEŘEJNÉ SPRÁVY.....	33
3.3 OSVOBOZENÁ PLNĚNÍ S NÁROKEM NA ODPOČET DANĚ	36
3.4 OSVOBOZENÁ PLNĚNÍ BEZ NÁROKU NA ODPOČET	36
3.4.1 Sociální služby.....	36
3.4.2 Sportovní služby.....	37
3.4.3 Kulturní služby.....	38
3.4.4 Nájem nemovitých věcí	39
3.4.5 Převod nemovitých věcí.....	40
3.5 ZDANITELNÁ PLNĚNÍ.....	42
4 VLASTNÍ PRÁCE	44
4.1 OBEC PŘEHRADÍ	44
4.1.1 Daňová povinnost obce v roce 2014.....	46
4.1.2 Daňová povinnost obce v roce 2015.....	48
4.1.3 Daňová povinnost obce v roce 2016.....	49
4.1.4 Dopad plátcovství DPH na hospodaření obce Předhradí	52
4.2 MĚSTO VYSOKÉ MÝTO	54
4.2.1 Daňová povinnost města v roce 2014.....	56
4.2.2 Daňová povinnost města v roce 2015.....	58
4.2.3 Daňová povinnost města v roce 2016.....	59
4.2.4 Dopad plátcovství DPH na hospodaření města Vysoké Mýto	61
4.3 MĚSTO SKUTEČ	64
4.3.1 Daňová povinnost města 2014-2016.....	67
4.3.2 Dopad plátcovství DPH na hospodaření města Skuteč	69
4.3.3 Návrh optimalizace daňové povinnosti města Skuteč	70
5 SHRNU TÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ	75
ZÁVĚR.....	77
POUŽITÁ LITERATURA	79
SEZNAM PŘÍLOH	81

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Historie sazeb DPH od 1. 1. 2009	21
Tabulka 2: Rozbor výnosů obce za rok 2016 (v Kč).....	45
Tabulka 3: Daňové přiznání obce za rok 2014 (v Kč).....	46
Tabulka 4: Daňové přiznání obce za rok 2015 (v Kč).....	48
Tabulka 5: Poskytnutá zdanitelná plnění obce za rok 2016 (v Kč).....	50
Tabulka 6: Přijatá zdanitelná plnění obce za rok 2016 (v Kč)	50
Tabulka 7: Režim přenesené daňové povinnosti (v Kč).....	51
Tabulka 8: Daňové přiznání obce za rok 2016 (v Kč).....	52
Tabulka 9: Daňové přiznání města za rok 2014 (v Kč).....	56
Tabulka 10: Daňové přiznání města za rok 2015 (v Kč).....	58
Tabulka 11: Daňové přiznání města za rok 2016 (v Kč).....	60
Tabulka 12: Zkrácená rekapitulace daňové povinnosti za roky 2014-2016 (v Kč).....	62
Tabulka 13: Obrat města splňující limit pro povinnou registraci (v Kč).....	64
Tabulka 14: Rekapitulace daňové povinnosti za roky 2014-2016 (v Kč).....	67
Tabulka 15: Uplatněný odpočet ve vztahu k poskytnutým plněním za rok 2016 (v Kč).....	69
Tabulka 16: Potenciální nárok na odpočet daně podle § 76 ZDPH za rok 2016 (v Kč)	71
Tabulka 17: Potenciální nárok na odpočet daně podle § 75 ZDPH za rok 2016 (v Kč)	72
Tabulka 18: Potenciální daňová povinnost města po úpravě krácících koeficientů (v Kč)	73

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Rozdělení činností obcí z hlediska DPH.....	31
Obrázek 2: Plnění, která jsou předmětem DPH.....	32
Obrázek 3: Podíl činností obce Předhradí na celkových výnosech za rok 2016	45
Obrázek 4: Podíl činností města Vysoké Mýto na celkových výnosech za rok 2016	55
Obrázek 5: Podíl činností města Skutče na celkových výnosech za rok 2016	66

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČOV	Čistička odpadních vod
ČR	Česká republika
DAP	Daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MF	Ministerstvo financí
MŠ	Mateřská škola
NSS	Nejvyšší správní soud
PDP	Přenesená daňová povinnost
PO	Příspěvková organizace
Sb.	Sbírka zákonů
SZIF	Státní zemědělský intervenční fond
TIC	Turistické informační centrum
ÚSC	Územně samosprávný celek
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZŠ	Základní škola
ZUŠ	Základní umělecká škola

ÚVOD

Daň z přidané hodnoty tvoří jeden ze základních pilířů daňové soustavy ČR. Význam této nepřímé daně roste a ve většině zemí patří k důležitým nástrojům veřejných financí, a to díky výnosům z ní plynoucím do státního rozpočtu. Daňové výnosy představují nejvýznamnější příjmovou část rozpočtu obcí, do kterého plynou na základě rozpočtového určení daní. Výnos daně z přidané hodnoty tvoří u obcí více jak 40 % z celkových výnosů ze sdílených daní a poplatků.

Obce mají ve vztahu k dani z přidané hodnoty dvojí postavení. Zastávají pozici příjemce této nepřímé daně a zároveň pozici plátce daně. Postavení obce, jako plátce DPH, není však v českém daňovém právu zakotvena příliš dlouho. Situace obcí se významně změnila až vstupem České republiky do Evropské unie, kdy v souladu s daňovou harmonizací došlo k implementaci evropského práva do české daňové soustavy. Pro oblast uplatňování DPH platí, s účinností od 1. 5. 2004, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl několikrát novelizován. Významnou změnu přinesla novela, účinná od 1. 1. 2009, která podstatným způsobem zasáhla do obratu pro povinnou registraci zejména ve vazbě na subjekty vykonávající veřejnou správu, tedy i obce.

Cílem práce je posouzení finančních a administrativních dopadů na hospodaření obcí z pozice plátců daně z přidané hodnoty a formulace případných doporučení. Práce se zabývá analýzou jednotlivých činností ve vztahu k DPH se zaměřením na tři obce s odlišným rozsahem výkonu státní správy.

Práce je členěna na dvě části. První část je věnována teoretickému vymezení právní úpravy daně z přidané hodnoty ve vztahu k obcím se zaměřením na problematické oblasti, jejíž součástí je rozčlenění jednotlivých druhů úplat obcí z pozice DPH.

Druhá část je určena vlastní práci, kde je za pomoci rozboru činností vybraných obcí analyzován dopad daně z přidané hodnoty na jejich hospodaření. Hodnoceny jsou obce tří různých úrovní, obec se základním rozsahem výkonu státní správy, obec s pověřeným obecním úřadem a obec s rozšířenou působností. V této části byly využity metody analýzy, komparace a deskripce.

Informace, ze kterých je vycházeno v této diplomové práci, byly získány z dokladů potřebných ke zpracování daňového přiznání, výkazu zisku a ztrát za období 2014 – 2016 příslušných obcí a z ostatních potřebných dokladů získaných na základě žádostí podaných na příslušné obce s odkazem na zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

1 OBEC

Legislativní úprava postavení obcí v právním řádu České republiky vychází jednak z Ústavy ČR, která určuje strukturu územní samosprávy a její činnost a dále ze základního právního předpisu, zákona č.128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2001. „*Obec je základní územní jednotkou státu a tvoří ji společenství občanů, které společně užívá území vymezené katastrální hranicí a které má právo na samosprávu zakotvené v ústavě.*“ [14, s. 78]

Obec je definována jako veřejnoprávní korporace, která se od klasických veřejnoprávních korporací odlišuje širokou mírou samosprávy zaručenou ústavou. Spravuje své záležitosti samostatně, v právních vztazích vystupuje svým jménem a nese právní odpovědnost za důsledky svých rozhodnutí. Charakteristickým znakem českého obecního zřízení je, že vedle samosprávné funkce plní i některé funkce státních orgánů. U obcí se rozlišuje samostatná a přenesená působnost. Přenesená působnost představuje výkon státní správy, která byla orgánům obce svěřena státem v rámci dekoncentrace veřejné správy. Rozsah přenesené působnosti je spolu se zákonem o obcích upraven i řadou dalších zákonů a odlišuje se dle kategorií obcí.

Samostatná působnost obcí je důsledkem decentralizace veřejné správy a obce ji vykonávají na základě zákonem upravené pravomoci. Do samostatné působnosti obce patří všechny záležitosti, které jsou v zájmu obce a jejích občanů. Rozsah záležitostí patřících do samostatné působnosti je upraven zákonem o obcích. Rozhodovací pravomoc ve věcech samostatné působnosti připadá zastupitelstvu obce, které je vrcholným orgánem obce a radě obce, výkonnému orgánu obce. Samostatnou činností obce se rozumí především správa svého územního obvodu, zajišťování potřeb svých občanů v oblasti bydlení, výchovy, vzdělávání, bezpečnosti, ochrany a zlepšování zdraví, celkového kulturního rozvoje apod. Významnou činností v samostatné působnosti je vlastní normotvorba, tzn. vydávání obecně závazných vyhlášek, jimiž jsou upraveny veřejné záležitosti.

Obce potřebují k zajištění své samosprávné činnosti určitou ekonomickou samostatnost. Ta je dána možností vlastnit majetek a řádně s ním hospodařit, a to podle svého rozpočtu, který je zároveň finančním plánem. Finanční hospodaření územních samosprávných celků a svazků obcí se řídí jejich ročním rozpočtem a rozpočtovým výhledem. Rozpočet obce je spolu s rozpočtovým výhledem jedním z nejdůležitějších nástrojů zajištění funkcí územní samosprávy, tzn. jejich financování. [13]

1.1 Hospodářská činnost obce

Obec jako veřejnoprávní korporace může v rámci ústavou a dalšími zákony vymezenými pravomocemi hospodařit se svým majetkem zcela samostatně. Může majetek nakupovat, prodávat, pronajímat, darovat, vkládat, případně s ním i jinak nakládat v rámci zákonem stanovených podmínek. Majetek je významným nástrojem rozvoje území, který slouží k ovlivňování a plnění dlouhodobého sociálně-ekonomického rozvoje daného území. Je využíván k zabezpečování veřejných statků, a to buď přímo samotnou obcí nebo prostřednictvím zřizovaných organizačních složek nebo příspěvkových organizací. Majetek může být součástí vkladu do obecních nebo společných podniků, jejichž činnost je zaměřena na péči o občany a rozvoj vlastního území. Zákon o obcích ukládá obci povinnost využívat vlastní majetek hospodárně a účelně, pečovat o zachování a rozvoj svého majetku, a to v souladu se zájmy obce, které vyplývají ze zákonem vymezené působnosti. [13]

Hospodářská činnost obce je podnikatelská činnost obce, kterou upravuje zejména zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů o rozpočtových pravidlech ve znění pozdějších předpisů a zákon č.128/2000., o obcích, ve znění pozdějších předpisů. „*Podnikání je charakterizováno jako soustavná činnost, která je vykonávána podnikatelem samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku.*“ [21, s. 11]

Obec má více možností, jakým způsobem bude vykonávat podnikatelskou činnost. Za účelem provozování své podnikatelské činnosti může například zřizovat příspěvkové organizace. Zejména pro ty činnosti, které jsou dotovány z rozpočtu obce jako zřizovatele, jelikož u nich není předpoklad dosahování zisku, např. městské muzeum, knihovna, divadlo, kulturní dům apod. Další možností je založení obchodní společnosti, a to nejčastěji společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti pro druh výdělečné činnosti, u níž je předpoklad ekonomické samostatnosti, např. provoz obecní kanalizace, čistírny odpadních vod, kompostárny atd. Poslední možností je provozování podnikatelské činnosti samostatně nebo pomocí vlastní organizační složky, což se využívá u jednodušších činností jako je pronájem nemovitostí, prodej suvenýrů, pořádání společenských a kulturních akcí apod.

Při výkonu své hospodářské činnosti se musí obce řídit rovněž daňovými předpisy, a to zejména zákonem č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje hmotněprávní práva a povinnosti podnikajících subjektů v oblasti DPH. Procesně právním předpisem upravujícím postupy před správcem daně je zákon č.280/2009 Sb., daňovým zákonem, ve znění pozdějších předpisů. [21]

2 PRÁVNÍ ÚPRAVA DPH VE VZTAHU K OBCI

Od 1. 5. 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, začal platit zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jež nahradil zákon č. 588/1992 Sb., o dani přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Oblast daně z přidané hodnoty je v rámci Evropské unie harmonizována a je pro členské státy závazná. Základním předpisem pro oblast DPH je směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, kterou dále upravují další směrnice vydávané v rámci Evropské unie. [8]

Obce podle tehdejší právní úpravy, která však byla v rozporu s evropskou legislativou, měly výjimečné postavení v oblasti sledování obratu pro povinnou registraci. Povinná registrace byla možná při současném splnění dvou podmínek. Jednou z podmínek bylo naplnění definice obratu jako výnosu z určených plnění. Druhá podmínka zněla, že tyto výnosy musí být účtovány na výnosových účtech. Jelikož v té době obce účtovali ve své hlavní činnosti o příjmech, dané ustanovení se na ně nevztahovalo. Výjimkou byly pouze obce, které uskutečňovaly hospodářskou činnost.

Významným způsobem zasáhla obce změna zákona o DPH účinná od 1. 1. 2009, které jsou na základě této změny v rámci výkonu podnikatelské čili ekonomické činnosti považovány za osobu povinnou k dani a vztahují se na ní ustanovení zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Oblasti tohoto zákona, které se přímo týkají uplatňování DPH u obcí, jsou blíže vysvětleny v následujících kapitolách.

2.1 Obec jako osoba povinná k dani

Významným milníkem pro obce v oblasti DPH byla změna § 5 odst. 3 ZDPH v návaznosti na zrušení pojmu veřejnoprávní subjekt. Novelizované znění vymezuje mimo jiné i obce, které se při výkonu působnosti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a nejsou tedy ani povinny se registrovat k DPH a dále stanoví podmínky, jejichž splnění jim tento statut zaručuje. Novelizované znění také určuje, za jakých podmínek se subjekty zde vyjmenované považují za osobu povinnou k dani. Osoby povinné k dani jsou povinny sledovat obrat pro účely registrace a při jeho překročení jim vznikne povinnost podat přihlášku k registraci v zákonem stanovené lhůtě. [9]

Od účinnosti novely se již nerozlišuje mezi ekonomickou činností vykonávanou v hlavní nebo vedlejší činnosti. Obec je tedy osobou povinnou k dani, která kromě výkonu veřejné správy vykonává také ekonomickou činnost, což znamená, že se na ni vztahuje zákon o DPH a její příjmy podléhají dani. Rozhodující je pouze to, zda je uskutečňována ekonomická činnost

či výkon působnosti v oblasti veřejné správy. Obce a jimi zřízené příspěvkové organizace, které dosud nebyly registrovanými plátcí daně, mají povinnost od 1. 1. 2009 sledovat obrat pro potřeby registrace k DPH. Úprava legislativy s sebou přinesla nutnost rozlišit, která plnění se do obratu pro účely registrace zahrnují. Řada obcí tak překročila limitní částku obratu pro účely registrace již v prvních měsících roku 2009 a další se postupně registrovaly v následujících letech. Z hlediska DPH ve vztahu k obcím je nutné posoudit, které výkony se považují za ekonomické činnosti a v jakých případech se jedná o výkon veřejné správy.

Podle definice ekonomické činnosti vymezené v § 5 odst. 2 ZDPH se rozumí, že za ekonomickou činnost u obcí se považují zejména činnosti týkající se soustavného poskytování služeb, dodání zboží, využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, a to zejména v oblasti poskytování nájmu. Naopak mezi ekonomické činnosti dle tohoto ustanovení nepatří činnosti zaměstnanců a jiných osob realizovaných na základě pracovněprávních vztahů se zaměstnavatelem, příp. příjmy osob ze závislé činnosti nebo příjmy u nichž je uplatňována zvláštní sazba daně. [16]

Při výkonu veřejné správy je na obec nahlíženo jako na veřejnoprávní subjekt, jehož příjmy nejsou předmětem DPH. Pojem veřejná správa není v ZDPH ani v jiném právním předpisu definována, a to ani ve Směrnici Rady EU 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle rozsudku Evropského soudního dvora C-446/98 Fazenda Pública lze veřejnou správu charakterizovat jako činnost vykonávanou v rámci zvláštního právního režimu, platného pro veřejnoprávní subjekty a nikoli za stejných právních podmínek platících pro soukromé ekonomické subjekty. Příjmy a výnosy z těchto činností nejsou předmětem daně, nezahrnují se ani do obratu k registraci. [2]

Výkonem veřejné správy se mimo jiné považuje nakládání s odpady na základě zákona č. 185/201 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, dále organizování dopravy na území obce na základě zákona č.13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů a také provozování veřejného pohřebiště na základě zákona č. 256/2001 Sb. o pohřebnictví a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Úhradou za výkon veřejné správy jsou zejména správní a místní poplatky či poplatky vymezené jiným právním předpisem. [21]

2.2 Obrat

Novelou zákona o DPH, jež nabyla účinnosti 1. 1. 2009, byl sjednocen postup při sledování obratu, který se nově týká i subjektů vykonávajících působnost v oblasti veřejné správy.

Definice obratu je uvedena v § 4a ZDPH. „*Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitostí a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:* [24]

- *zdanitelná plnění (tj. plnění podléhající základní nebo snížené sazbě DPH),*
- *plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo*
- *plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až § 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.“*

Úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně. V zákonné úpravě ZDPH, jež byla platná do 31. 12. 2008, se do obratu zahrnovaly „výnosy a příjmy“, které nebyly pro účely DPH jasně definovány. Novelou ZDPH byly s účinností od 1. 1. 2009 tyto pojmy nahrazeny obecnějším vymezením, tj. pojmem „úplata“, což mělo rozhodný dopad pro obce.

V případě osvobozených plnění od daně bez nároku na odpočet zahrnovaných do obratu došlo v roce 2014 chybou zákona k situaci (§ 4a nereagoval na rozdělení § 56), že osvobozený nájem z nemovitostí se do obratu nezahrnoval. Chyba byla odstraněna s účinností od 1. 1. 2015, kdy podle přechodných ustanovení se osvobozený nájem nemovitostí od 1. 1. 2015 do obratu již počítá. Pokud byl tedy vyhodnocován obrat např. k 30. 6. 2015, tak za období červenec až prosinec 2014 se příjmy z osvobozeného nájmu od daně do obratu započítávaly.

Naopak do obratu osoby povinné k dani se nezahrnuje podle § 4a odst. 2 ZDPH úplata z prodeje dlouhodobého majetku. Dlouhodobým majetkem pro účely DPH se podle definice vymezené v zákoně o účetnictví a ve vazbě na zákon o daních z příjmů rozumí:

- hmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč,
- odpisovaný nehmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 60 000 Kč,
- pozemky, pokud nejsou zbožím,
- a technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů.

Do obratu se také nezahrnují plnění uvedená v § 54 až § 56a ZDPH, pokud by se jednalo o příležitostné činnosti. Dále do obratu nevstupují příjmy z činností osvobozených od daně bez nároku na odpočet, jejichž úplný výčet je uveden v § 51 ZDPH. U obcí se jedná zejména o příjmy získané v oblasti sportu (§ 61d), kultury (§ 61e), výchovy a vzdělávání (§ 57), příjmy z poskytovaných sociálních služeb (§ 59).

Nezahrnují se ani plnění, která nejsou dodáním zboží ani služby, jako např. pojistné náhrady, neinvestiční dary, dary a příjmy na pořízení dlouhodobého majetku, příjmy z pokut, přijaté dotace a transfery, složené kauce a jistiny (např. za nájem bytu) atd. Do obratu se také nezapočítávají položky představující prosté přeúčtování ve vazbě na § 36 odst. 11 ZDPH.

Obrat se ve smyslu § 6 odst. 2 ZDPH pro účely stanovení správného zdaňovacího období sleduje za kalendářní rok. Pro účely registrace k DPH se sleduje vždy za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. [9]

2.2.1 Plnění zahrnovaná do obratu pro povinnou registraci u obcí

Pro zajištění správného postupu při testování obratu pro účely registrace je nutné, aby se osoby povinné k dani, tedy i obce zaměřily na bezchybnou klasifikaci uskutečněných plnění, tj. rozdělení uskutečněných plnění na kategorii plnění zahrnovaných a nezahrnovaných do obratu, dále na zařazení úplaty za konkrétní uskutečněné plnění do obratu ve správném období a dále vyhodnocení místa plnění. Do obratu se zahrnují pouze úplaty za plnění uskutečněná s místem plnění v tuzemsku (§ 4a odst. 1 ZDPH).

Seznam plnění, která se zahrnují do obratu a při jejichž provádění se obec vždy považuje za osobu povinnou k dani, patří činnosti vymezené v příloze č. 1 k ZDPH. U těchto činností není podstatné, zda výnosy za tato plnění jsou zahrnuta v hlavní nebo hospodářské činnosti. Mezi nejčastěji vyskytující se zdanitelná plnění realizovaná obcemi, která se zahrnují do obratu, patří zejména: [11]

- dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny, např.:
 - provozování vodovodu, kanalizace, dodávka energií souvisejících s nájmem,
- dodání zboží vyrobeného nebo nakoupeného za účelem prodeje, např.:
 - provozování obchodů, restaurací apod.,
 - prodej popelnic, publikací, kalendářů, map, pohledů, upomínkových předmětů,
 - prodej dřeva z obecního lesa nebo obecních parků,
 - prodej místního zpravodaje, novin,
- prodej zboží a převod nemovitostí za úplatu:
 - prodej movitého majetku (s výjimkou majetku, který obec používala výhradně pro výkon veřejné správy),
 - prodej tabulek s číslem popisným,
 - převod nemovitostí s výjimkou převodů osvobozených od daně podle § 56 odst. 1 a 2 ZDPH,

- prodej starého železa,
- poskytování služeb za úplatu, např.:
 - poskytování služeb při provozování čističky odpadních vod,
 - umístění reklamy umístěné na sloupech veřejného osvětlení, nemovitostech obce, v prostorách kulturní domů, sportovních zařízení apod.,
 - poskytnutí reklamy či inzerce na obecních webových stránkách, v místních novinách, zpravodajích, publikacích a jiných tiskovinách,
 - upevnění antén,
 - pronájem honitby,
 - hlášení v obecním rozhlase,
 - pronájem movitých věcí,
 - krátkodobé nájmy nebytových prostor, pokud doba nájmu nepřesáhne nepřetržitě 48 hodin (např. v kulturním domě, v obecních budovách, v budově sportovního zařízení atd.),
 - nájem prostor a míst k parkování vozidel včetně garáží,
 - úplata za umístění prodejních a nápojových automatů,
 - parkovací služby (s výjimkou parkovního, které spadá pod nařízení obce nebo je upraveno místním poplatkem),
 - zřízení věcného břemene,
 - ubytovací služby (obec provozuje rekreační zařízení pro vlastní zaměstnance),
 - kopírovací služby,
 - přístup na internet (např. v knihovnách, kulturních centrech apod.),
 - údržba a úklid zeleně občanům, ostatním subjektům (sečení, výsadba, odvoz),
 - úklid a čištění komunikací ostatním subjektům,
 - sběr, svoz a likvidace odpadů nad rámec obecně závazné vyhlášky.

2.3 Registrační povinnost

Pokud obec jako osoba povinná k dani překročí stanovený obrat je povinna podat přihlášku k registraci k DPH, což může od 1. 1. 2016 učinit pouze elektronicky prostřednictvím interaktivního formuláře na stránkách daňového portálu. V případě nesplnění registrační povinnosti bude obec zaregistrována zpětně od data, kdy se skutečně měla stát plátcem. Obec za období, od kterého se překročením zákonného limitu obratu stala plátcem ze zákona, podá dodatečně opožděná řádná daňová přiznání. S opožděným podáním řádných daňových přiznání jsou spojeny sankce, kterými jsou pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ a úrok

z prodlení dle § 252 DŘ. Toto platí od 1. 1. 2013. Do této doby nebyla možná zpětná registrace a registrovalo se až podáním řádné žádosti o registraci.

Zákonným limitem pro **povinnou registraci** k DPH je obrat ve výši 1 mil. Kč za 12 měsíců po sobě jdoucích. Pokud tedy obec jako osoba povinná k dani překročí tuto hranici, je povinna podat přihlášku k DPH do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém překročila obrat. Zákon vymezuje další důvody pro povinnou registraci k DPH, a to konkrétně v § 6a až § 6e (smlouva o sdružení, právní nástupce plátce apod.). U obcí se může jednat o případ, kdy dojde k realizaci ekonomických aktivit ve sdružení s plátcem DPH. Avšak tyto případy jsou u obcí ojedinělé.

Další příklady povinné registrace, které se mohou u obcí objevit, jsou spojeny se statutem tzv. **identifikované osoby**. Obec může být registrována k DPH jako identifikovaná osoba, a to z důvodů uvedených v §6g až §6i ZDPH. U obcí se může jednat o tři základní důvody pro vznik statutu identifikované osoby. Důvodem může být jednak pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU, pokud jeho hodnota přesáhne v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč. Dále pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží podléhající spotřební dani z jiného členského státu. A nakonec pořízení služeb z jiného členského státu EU nebo ze třetích zemí s místem plnění v tuzemsku, jako např. vystoupení slovenského souboru, stavební práce od polské firmy apod. Identifikovaná osoba přiznává daň pouze z plnění, u nichž je povinná jako osoba povinná k dani, avšak na rozdíl od plátců daně nemá nárok na odpočet daně. Proti plátcům daně má výhodnější postavení v tom, že nezatěžuje daní z přidané hodnoty vlastní ekonomickou činnost, což u malých obcí významně snižuje administrativní náročnost.

Kromě zákonných důvodů registrace k plátcovství DPH je možná **dobrovolná registrace** podle § 6fa § 94a. U obcí vzniká dobrovolná registrace zejména v případě, kdy je v nejbližší době předpokládáno překročení obratu a dále v případě, že registrace je pro obec ekonomicky výhodnější, např. má být realizována finančně náročná stavba (vodovod, kanalizace apod.) a obec nechce přijít o odpočty DPH.

Případy, v nichž zákon vyžaduje povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, případně umožnění dobrovolné registrace, byly uvedeny v předchozím textu. Existuje však ustanovení v § 6 odst. 1 ZDPH, které přímo **registraci zakazuje**. Z ustanovení vyplývá, že plátcem není osoba povinná k dani, jenž uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V tomto případě, je tato osoba osvobozena od registrace a není oprávněná k podání přihlášky k registraci. Obcí se tento případ může týkat v ojedinělých případech. Obce většinou uskutečňují alespoň nějaké zdanitelné plnění (prodej pohlednic,

prodej dřeva z obecního lesa, nájem movitých věcí, zřízení věcného břemene apod.), avšak nemusí vzhledem k nízkým příjmům dosáhnout limitu pro povinnou registraci k DPH.

2.4 Plátcovství a zdaňovací období

V § 6 odst. 1 ZDPH se uvádí „Plátcem se stane 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“ a dále v odst. 2 „Osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.“ [24]

Základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, avšak za určitých podmínek je možný přechod na čtvrtletní zdaňovací období. Změnu zdaňovacího období však nelze podle § 99a odst. 3 učinit pro kalendářní rok, v němž byl plátce registrován, ani pro bezprostředně následující kalendářní rok.

Vyjma výše uvedeného případu se může plátce rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí, pokud: [24]

- a) jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- b) není nespolehlivým plátcem,
- c) není skupinou a
- d) změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

Oznámení o přechodu z měsíčního na čtvrtletní plátcovství a naopak se technicky provádí v daňovém přiznání za posledním zdaňovacím obdobím kalendářního roku, kde se tato informace doplňuje do kolonky „Kód zdaňovacího období následujícího roku“.

2.5 Základ daně a výpočet daně

Určení základu daně je pro subjekty povinné k dani důležité nejen při výpočtu DPH na výstupu, ale i při uplatnění nároku na odpočet daně. Postup pro vymezení základu daně je součástí ustanovení § 36 ZDPH. Základ daně je důležitý i pro případné opravy základu daně podle § 42, s čímž souvisí i oprava výše daně podle § 49 ZDPH. Do základu daně se zahrnuje úplata, kterou plátce již obdržel nebo ji má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, snížená o příslušnou daň z přidané hodnoty. Úplatou se pro účely DPH rozumí peněžní i nepeněžní plnění.

Do základu daně se dle § 36 odst. 3 ZDPH zahrnují cla, poplatky, jiné daně (např. silniční daň, spotřební daň, ekologické daně), dále dotace k ceně, která je definována v § 4 odst. 1 písm. k) ZDPH. Další položky, které se zahrnují do základu daně, jsou vedlejší náklady související s poskytnutým zdanitelným plněním (např. doprava, balení, poštovné, pojištění, provize). V případě poskytnutí služby se do základu daně zahrnuje i materiál, který přímo s touto službou souvisí. Při poskytování stavebních a montážních prací se do základu daně zahrnuje materiál, konstrukce, stroje a zařízení, která se do stavby zabudují (např. kuchyňská linka při výstavbě sociálního rodinného domu bude součástí plnění fakturovaného jako celek).

V případě majetku, u kterého byl při pořízení uplatněn úplný nebo částečný odpočet daně a tento majetek byl následně použit pro činnosti nesouvisející s ekonomickou činností (u obcí např. pro výkon veřejné správy, pro osobní potřebu svých zaměstnanců, dar občanům, k propagaci) se za základ daně považuje cena zboží nebo obdobného zboží, které by bylo možno pořídit ke dni dodání tohoto zboží.

Obdobně se postupuje i u dalšího zvláštního plnění, je poskytnutí služby, kde se do základu daně zahrnuje celková výše nákladů vynaložených ke dni poskytnutí služby, a to bez ohledu na to, že u některých nákladů nebyl uplatněn nárok na odpočet daně (např. i mzdové a režijní náklady). V případě dočasného použití majetku, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet pro jiné než ekonomické účely, se u stanovení základu daně postupuje obdobně, avšak podíl zahrnutých nákladů bude ve výši poměru mezi celkovou délkou skutečného použití majetku a jeho využití mimo ekonomickou činnost.

Zvláštním případem je i situace, kdy základem daně je cena obvyklá, která se používá u transakcí mezi kapitálově nebo jinak spojenými osobami, osobami blízkými nebo společníky společností, a je-li úplata sjednaná mezi těmito smluvními stranami nižší nebo vyšší než cena obvyklá ke dni uskutečnění transakce. Případy, ve kterých se cena obvyklá uplatňuje, včetně souvisejících podmínek podrobně upravuje § 36a ZDPH. Účelem tohoto ustanovení je nastavení stejných podmínek pro všechny osoby uskutečňující zdanitelná plnění, která mají zamezit zvýhodňování zákonem vyjmenovaných osob (§ 36 odst. 3 ZDPH) v souladu se směrnicí Rady 2006/12/ES.

Do základu daně se nezahrnují částky, které řeší § 36 odst. 11 ZDPH. Jedná se o částky, které slouží k tzv. přeúčtování a to pouze při splnění podmínek toho ustanovení, jimiž jsou:

- přeúčtovaná částka byla uhrazena jménem a na účet osoby odlišné od té, která úhradu poskytl,
- požadovaná částka nesmí být vyšší než ta, která byla vynaložena a

- plátce, který částku přeúčtovává, si neuplatnil nárok na odpočet na vstupu (nemá daňový doklad na své jméno).

Ministerstvo financí vydalo „Informaci k § 36 odst. 11“, čj. 18/86 193/2008, která umožňuje použít tento režim i v případech, kdy obec jako pronajímatel uzavřela smlouvu s jednotlivými nájemci a součástí smlouvy je zajištění služeb a zboží souvisejících s užíváním bytu či nebytových prostor, ačkoliv smlouvu s dodavatelem energií sepsal pronajímatel a nikoliv nájemce. [8]

Při výpočtu daně lze postupovat dvěma způsoby, přičemž volba způsobu závisí pouze na dohodě smluvních stran nebo v případě úplat za prodej zboží (např. v TIC) a služeb na schváleném ceníku radou města.

Ve většině případů se využívá tzv. metoda „zdola“. Jedná se o způsob, kdy cena za plnění je ve smlouvě sjednána ve výši základu daně, k němuž je dopočítána daň, což je upraveno dovětkem ve znění „k takto smluvně dohodnuté ceně bude připočteno DPH ve výši sazby daně platné ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úhrady“. Tento způsob se doporučuje i vzhledem ke změnám sazeb, ke kterým může v průběhu smluvního vztahu dojít. Základ daně a vypočtená daň představuje úplatu za zdanitelné plnění. Tento způsob výpočtu se podle § 37 odst. 1 ZDPH se provádí následovně:

$$\text{základ daně} \times \text{sazba daně} = \text{daň}$$

Druhým způsobem, kterým lze daň vypočítat je tzv. metoda „shora“. Tento způsob výpočtu se u obcí používá zejména v případě úplat z prodeje zboží v TIC, hlášení rozhlasu, inzerce v místních novinách, výlep plakátů atd., kdy jsou úhrady za tato plnění ve většině případů inkasovány v hotovosti. Tato metoda se používá v situaci, kdy plátce zná celkovou částku včetně daně a základ daně tedy zjistí tak, že celkovou částku sníží o vypočtenou daň, která se vypočítá následovně:

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

Hodnota koeficientu se zaokrouhluje na čtyři desetinná místa a vypočítá se v závislosti na sazbě daně, která se na danou úplatu vztahuje následovně: [11]

- u plnění, která podléhají druhé snížené sazbě daně $\rightarrow k = 10 : 110$, tj. 0,0909,
- u plnění podléhající první snížené sazbě daně $\rightarrow k = 15 : 115$, tj. 0,1304,

- u plnění podléhající základní sazbě daně → $k = 21 : 121$, tj. 0,1736.

Oběma způsoby vypočtená daň se může, ale nemusí zaokrouhlit na celé koruny způsobem, že částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru a částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celé koruny dolů.

Pokud obec jako plátce DPH přijme zálohu na zdanitelné plnění před dnem uskutečnění tohoto plnění, je povinna přiznat daň na výstupu. Musí tedy stanovit základ daně a výši daně v souvislosti s uskutečněním zdanitelného plnění a následně provést tzv. vyúčtování dříve přijaté úplaty podle § 37a ZDPH. V rámci vyúčtování je takto zohledněna daň, která byla přiznána ze zálohy. Na vyúčtování záloh má dopady změna sazeb daně a je tedy nutné rozlišovat v souvislosti s jakým typem dodávky (plnění) byla záloha přijata. Postup při vyúčtování záloh, kterých se změna sazeb dotkne je upraven v § 37a odst. 3 ZDPH a dále je součástí přechodných ustanovení zákona č.500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

2.6 Sazba daně

U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje základní nebo snížená sazba daně. Sazby daně upravuje § 47 ZDPH v návaznosti na přílohy č. 2, 3 a 3a, které jsou nedílnou součástí zákona o DPH. V případě, že zákon upravuje v příslušném ustanovení jiný postup, obecná úprava § 47 ZDPH ve vazbě na uvedené přílohy se nepoužije. Sazeb daně u bytové výstavby se týká speciální úprava v § 48 a § 49 ZDPH. [11]

V průběhu let počínaje od 1. 1. 2009, kdy se vlivem harmonizace české legislativy s evropským právem mnoho obcí stalo plátcem DPH, byly sazby DPH několikrát upravovány. Nejzásadnější změnou v oblasti sazeb daně bylo zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10 % s účinností od 1. 1. 2015 a vymezení okruhu zboží, které této sazbě podléhá. Přehled vývoje sazeb je uveden v Tabulce 1.

Tabulka 1: Historie sazeb DPH od 1. 1. 2009

Období	Základní sazba	Snížená sazba	Druhá snížená sazba
1. 1. 2009 – 31. 12. 2009	19 %	9 %	–
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %	–
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %	–
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %	–
1. 1. 2015 –	21 %	15 %	10%

Zdroj: vlastní zpracování

Novelou zákona o DPH byla od 1. 1. 2015 zavedena druhá snížená sazba daně u vybraných druhů plnění. Určení správné sazby DPH je důležité nejen v souvislosti s uskutečňováním zdanitelných plnění, ale i v případech uplatňování nároku na odpočet z přijatých plnění. Pokud by poskytovatel plnění v případě opatrnosti uplatnil základní sazbu daně a správně měla být uplatněna sazba snížená, nevystavuje se tak riziku dodatečného vyměření, avšak takto nesprávně uplatněná výše daně by poškodila příjemce plnění, který by tak uhradil vyšší částku.

Vysoké nároky z hlediska posouzení sazby DPH jsou na obce kladeny zejména v souvislosti s odpovědností za správné vyhodnocení přijatých faktur za stavební nebo montážní práce, na které se od 1. 1. 2012 vztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH. Pokud by příjemce plnění měl nárok na odpočet a odpočet by si v chybně stanovené výši uplatnil, hrozil by mu odvod nesprávně uplatněné výše daně finančnímu úřadu, popř. i sankce.

U zboží se uplatňuje základní sazba DPH (21 %) s výjimkou zboží uvedeného v příloze č. 3 k ZDPH a také tepla a chladu, u kterého se uplatňuje první snížená sazba daně (15 %) a dále zboží vyjmenovaného v příloze č. 3a k ZDPH, které podléhá druhé snížené sazbě daně (10 %). První a druhé snížené sazbě daně podléhá zboží, které odpovídá současně kódu nomenklatury celního sazebníku i slovnímu popisu odpovídající k tomuto kódu. Příkladem zboží, u jehož prodeje obce uplatňují první sníženou sazbu daně je palivové dřevo v polenech, špalcích, větvích atd. z obecního lesa, které odpovídá slovnímu popisu kódu 4401. Dále to může být prodej knih, brožur, prospektů, obecních novin, časopisů, map, kartografických výrobků, letáků v informačních centrech za podmínky, že reklama v nich obsažená představuje maximálně 50 % plochy. Druhou sníženou sazbu daně mohou obce uplatnit u tištěných knih, pokud reklama v nich obsažená nepřesahuje 50 % plochy. Pro účely rozlišení toho, jestli se jedná o knihu nebo polygrafický výrobek vydalo GFR stanovisko, že jako pomocné vodítko lze využít skutečnost, zda je danému zboží přiděleno ISBN. Za irelevantní se považuje forma vazby knih.

U dodání energií se obce mohou setkat s různými sazbami daně. Dodání vody spadá mezi zboží podléhající první snížené sazbě daně uvedené v příloze č. 3 ZDPH. Na dodání tepla a chladu získala ČR v rámci přístupových jednání před vstupem do EU neomezenou výjimku spočívající v možnosti uplatnění první snížené sazby daně, což je zapracováno do ustanovení § 47 odst. 3 ZDPH. Na dodání elektřiny a plynu se žádná výjimka nevztahuje a uplatňuje se tedy základní sazba daně. [11]

Na služby definované v § 14 se obecně vztahuje základní sazba daně. Výjimku tvoří služby uvedené v příloze č. 2 k ZDPH podléhající první snížené sazbě daně, které jsou vymezeny číselným kódem klasifikace produkce CZ-CPA a souvisejícím slovním popisem. Případy,

kterými se obce mohou nejčastěji setkat, jsou sběr, svoz a likvidace komunálního odpadu a dále ubytovací služby (vlastní rekreační objekt pro zaměstnance). Možnost uplatnění první snížené sazby daně u služeb zahrnujících sběr, svoz a likvidaci odpadu je vázána na splnění klasifikace komunálního odpadu. MF ČR dne 27. 1. 2009 k tomuto vydalo informaci, kde se uvádí, že pro účely DPH se komunálním odpadem rozumí odpad definovaný v § 4 písm. b) zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, v platném znění. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že komunálním odpadem je veškerý odpad vznikající na území obce jako důsledek činnosti fyzických osob a je za komunální odpad považován podle vyhlášky č.381/2001 Sb., v platném znění. Naopak za komunální odpad nelze považovat odpad, který vznikl při nevýrobní činnosti právnických osob nebo fyzických osob oprávněných k podnikání.

Poskytnutím služby se podle zákona o DPH rozumí i provedení stavebních a montážních prací, na něž se podle § 47 odst. 4 ZDPH vztahuje základní sazba daně s výjimkou stavebních a montážních prací, které se týkají staveb pro bydlení a staveb pro sociální bydlení. Poskytování těchto prací speciálně upravuje § 48 a § 49 ZDPH a vztahuje na ně první snížená sazba daně. Tato zákonná ustanovení zároveň podrobně definují objekty bytové výstavby a stavby pro sociální bydlení pro účely první snížené sazby daně. Ustanovení § 48 se týká sazby daně uplatňované na stavební a montážní práce při stavebních opravách, údržbě, modernizaci a rekonstrukci na dokončené stavbě pro bydlení a sociální bydlení. Ustanovení § 49 se vztahuje na sazbu daně při výstavbě nebo dodání stavby pro sociální bydlení.

V souvislosti s novelou zákona o DPH zahrnující úpravu v oblasti nemovitých věcí, která nabyla účinnosti od 1. 1. 2015, vzniklo mnoho nejasností i v oblasti sazeb u stavebních a montážních prací. K tomuto se vyjádřilo GŘR vydáním Informace k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016, kde uvádí závazné definiční znaky pro posouzení staveb pro bydlení a sociální bydlení, vč. typových příkladů. Odkazuje při tom na předpisy upravující katastr nemovitostí, kterými jsou zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, vyhláška č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí a vyhláška č.501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. [16]

Stavbou bytového nebo rodinného domu se rozumí stavba určená pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení. Rodinný dům může mít nejvíce tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Stavbou pro bydlení je také místnost, která se užívá spolu s obytným prostorem a nachází se ve stejné stavbě, např. sklep, sušárna. První snížená sazba daně se také uplatní při provádění stavebních a montážních prací na „příslušenství“ dokončené stavby pro bydlení i při opravách

doplňkových staveb (např. volně stojící garáž). Naopak za stavby pro bydlení se nepovažují stavby pro rodinou rekreaci ani stavby sloužící k ubytování, u obcí např. vlastní rekreační objekt.

Řada obcí má ve svém vlastnictví objekty, ve kterých jsou zároveň byty a nebytové prostory určené k podnikání. Při posuzování těchto staveb pro určení uplatňované sazby daně je rozhodující zápis v katastru nemovitostí. Pokud tedy obec například realizuje opravy na bytovém domě, který splňuje definici v § 48 odst. 2 ZDPH a je zapsaný v katastru jako objekt k bydlení, vztahuje se na veškeré stavební a montážní práce první snížená sazba daně, ať už se jedná o opravu bytu nebo nebytových prostor (ordinace, prodejna). To samé platí rovněž pro práce na společných částech domu jako je střecha, obvodový plášť a společné prostory. V případě, že obec je příjemcem plnění týkajících se stavebních prací v budově, která není bytovým domem, avšak jsou prováděny v prostorách určených pro bydlení, uplatní se u těchto prací také první snížená sazba daně.

Sociální stavby pro bydlení musí splňovat jednak definici staveb pro bydlení ve smyslu § 48 odst. 2 a odst. 4 ZDPH a dále musí splňovat parametry podlahové plochy, tj. u rodinného domu pro sociální bydlení do 350 m² a u obytného prostoru pro sociální bydlení do 120 m². Způsob výpočtu podlahové plochy obytného prostoru pro sociální bydlení vychází z nařízení vlády č.366/2013 Sb., o úpravě některých záležitostí souvisejících s bytovým spoluvlastnictvím. [8]

Dodání vybraných nemovitých věcí může být od daně osvobozeno při splnění podmínek v § 56 odst. 1 nebo 3 ZDPH. V opačném případě nebo v situaci, že se prodávající rozhodne za splnění podmínek § 56 odst. 5 uplatnit daň, je toto dodání zdanitelným plněním podléhajícím základní nebo první snížené sazbě daně. Při dodání stavby pro sociální bydlení se uplatní první snížená sazba daně, a to včetně pozemku a dalších staveb, které tvoří se stavbou funkční celek. U dodání vybraných nemovitých věcí, které nesplňují definici staveb pro sociální bydlení, se použije základní sazba daně. Obce se nejčastěji setkávají s případy dodání pozemků, kdy v případě stavebních pozemků se uplatňuje vždy základní sazba daně, bez ohledu na typ stavby, která má být na pozemku postavena.

2.7 Nárok na odpočet daně

Obec v pozici plátce má při splnění zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH) nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, čímž si může snížit svoji daňovou povinnost. Základním předpokladem tohoto uplatnění je použití přijatých zdanitelných plnění

k ekonomickým činnostem, přičemž za zdanitelné plnění se považuje faktická realizace dodání zboží, poskytnutí služby nebo převod nemovitostí s místem plnění v tuzemsku uskutečněná osobou registrovanou k DPH. Nárok na odpočet může být uplatněn pouze ve výši daně, která byla stanovena podle zákona, tzn. ve správné výši a to i v případě, že na obdrženém daňovém dokladu je daň uvedena v nesprávné výši. Na základě ustanovení § 73 odst. 1 písm. e) a odst. 2 ZDPH je možné uplatnění daně nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a současně příjemce plnění bude mít v držení daňový doklad, jenž splňuje všechny zákonem stanovené náležitosti, případně je prokáže jiným způsobem. Nárok lze uplatnit nejpozději do tří let od prvního měsíce zdaňovacího období, které následuje po zdaňovacím období, v němž vznikl nárok na odpočet.

Pokud dojde ke snížení nároku na odpočet daně (snížení základu daně nebo výše daně), je plátcе povinen uplatněný nárok snížit, a to ve zdaňovacím období, v němž se o této změně dozvěděl. V takovém případě nemusí být vytaven opravný daňový doklad. V opačném případě, kdy vzniká nárok na vyšší odpočet, může příjemce plnění provést opravu, a to ve zdaňovacím období, kdy došlo ke zvýšení základu daně a výše daně, nejpozději do tří let od konce zdaňovacího období, kterého se oprava odpočtu týká. Změnu nároku lze uplatnit pouze na základě opravného daňového dokladu.

Obce na rozdíl od podnikatelských subjektů, plátců daně, uskutečňují činnosti, u kterých mají plný nárok na odpočet daně, dále činnosti zakládající nárok na částečný odpočet daně, ale rovněž i činnosti nepatřící do kategorie ekonomické činnosti, jimiž jsou výnosy veřejné správy. Z tohoto důvodu musí obce při posuzování nároku používat tzv. přiřazovací způsob, což znamená posouzení každého jednotlivého plnění, k jaké činnosti se vztahuje. Nejdříve je nutné posoudit, zda se jedná o plnění vztahující se k ekonomické činnosti nebo se plnění týká výkonu veřejné správy.

2.7.1 Plný nárok na odpočet

Obce mají v případě přijatých zdanitelných plnění, která použijí v rámci své ekonomické činnosti výhradně k uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH, nárok na odpočet daně v plné výši. Jedná se zejména o zdanitelná plnění v podobě dodání zboží, poskytnutí služby či převodu nemovitosti a plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Pokud je zdanitelné plnění použito pouze pro účely uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 51 ZDPH, není nárok na odpočet daně.

2.7.2 Nárok na odpočet daně v poměrné výši dle § 75

Poměrný odpočet je aplikován na situace, kdy přijatá zdanitelná plnění se použijí pro uskutečnění ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející (výkon veřejné správy). Obec si v tomto případě může uplatnit odpočet pouze ve výši odpovídající poměru použití plnění k ekonomické činnosti. Výše nároku na odpočet se vypočte jako součin daně na vstupu a poměrného koeficientu, který představuje procentní podíl použití tohoto plnění pro ekonomickou činnost. Poměrný koeficient se zaokrouhluje na celé procento nahoru. Volbu metody stanovení podílu zákon neupravuje, záleží tedy na způsobu, který si obec stanoví. Zvolenou objektivní metodu však musí být schopna obhájit před správcem daně. Může být založena např. na poměru využití plochy, počtu ujetých kilometrů, časovém využití majetku, odpracovaných hodin apod. Poměrný koeficient může být také určen jako podíl příjmů a výnosů za plnění uskutečněná v rámci ekonomických činností na součtu veškerých příjmů a výnosů, tj. včetně příjmů z výkonu veřejné správy, dotací a příspěvků.

Existují však případy, kdy v okamžiku uplatnění není znám skutečný rozsah využití majetku pro ekonomickou činnost. V tomto případě se poměr určí podle kvalifikovaného odhadu, který se po skončení kalendářního roku musí přepočítat podle skutečného využití. Pokud se tento poměr bude lišit od odhadovaného o více než 10 procentních bodů v neprospěch obce, je obec jako plátce povinna tento nárok na odpočet opravit. V případě, že rozdíl bude ve prospěch obce, je tato oprávněna si svůj nárok na odpočet zvýšit. Příslušná oprava se provede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku.

2.7.3 Nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76

Nárok na odpočet daně v krácené výši použije obec v případech, kdy se přijatá zdanitelná plnění použijí jak pro ekonomické činnosti zdaňované, tak i pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet. Uplatněný odpočet daně je v krácené výši a vypočte se jako součin daně na vstupu a koeficientu.

Dle ustanovení § 76 odst. 3 ZDPH se koeficient vypočte následovně:

$$k = \frac{\text{součet částek základů daně nebo hodnot uskutečněných plnění s nárokem na odpočet dle § 72 odst. 1}}{\text{součet hodnot veškerých uskutečněných plnění (vč. osvobozených bez nároku na odpočet daně)}} \times 100$$

Do součtu částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění se započítávají také přijaté úplaty, pokud z těchto úplat plátcí vznikla povinnost přiznat daň. Výsledný koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru. Dosahuje-li koeficient hodnoty

95 % včetně nebo vyšší, považuje se za roven 100 %. Do výpočtu koeficientu se nezapočítávají prodeje dlouhodobého majetku využívaného plátcem pro své ekonomické činnosti, dále převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor v případě, že se jedná o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně a rovněž plnění podle § 13 odst. 4. písm. b). [3]

Pokud dojde k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši podle § 76 a nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75, použije se pro výpočet odpočtu daně v krácené výši podle § 76 jako výchozí hodnota částka odpočtu daně v poměrné výši stanovená dle § 75. Výchozím koeficientem běžného kalendářního roku je koeficient vypočtený za zdaňovací období předchozího kalendářního roku. Pokud tato hodnota není známá, stanoví se výše zálohového koeficientu kvalifikovaným odhadem. Po skončení kalendářního roku se do daňového přiznání za poslední zdaňovací období provede vypořádání odpočtu daně všechna zdaňovací období tohoto roku pomocí vypořádacího koeficientu. Vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi celkovým nárokem na odpočet vypočteným za všechna zdaňovací období a součtem nároků uplatněných v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

2.7.4 Korekce odpočtu daně

Ustanovení § 77 ZDPH stanoví, že pokud dojde ke změně užívání obchodního majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, u kterého obec uplatnila nárok na odpočet daně, podléhá tento původní odpočet vyrovnání. Pokud tedy obec použije majetek pořízený v rámci své ekonomické činnosti např. pro osvobozená plnění nebo pro osvobozená a zároveň i zdanitelná plnění je povinna provést vyrovnání odpočtu do zdaňovacího období, ve kterém došlo ke změně účelu použití. Testovací lhůta pro povinnost vyrovnání odpočtu je tříletá.

Úprava odpočtu daně uplatněného u pořízení dlouhodobého majetku je upravena v § 78 ZDPH pokud v letech, které následují po roce zařazení, dojde ke změně v rozsahu užívání mající za následek změnu nároku na odpočet. Toto posuzování se provádí každý kalendářní rok v rámci lhůty pro úpravu odpočtu, která začíná běžet počínaje rokem pořízení majetku a činí 5 let. V případě pořízení staveb, bytů, nebytových prostor a jejich technického zhodnocení a také pozemků je lhůta prodloužena na 10 let. Případy změny rozsahu užívání, jejichž důsledkem je úprav odpočtu a postup této úpravy je podobně vymezen v § 78 až § 78d ZDPH. Částka vyrovnání odpočtu daně se provede jako rozdíl mezi výší nároku na odpočet daně k okamžiku použití majetku a výší původně uplatněného odpočtu.

2.8 Speciální úpravy v oblasti DPH

Daňové podvody a úniky i přesuny do daňových rájů představují dlouhodobý a celosvětový problém. Současný systém fungování daně z přidané hodnoty umožňuje uskutečňovat daňové podvody. Demonstrativní výčet různých druhů podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty tříděných podle specifických společných znaků podávají autoři (Smith a Keen). Jednu z nejčastějších metod úniku na DPH představují tzv. karuselové podvody. Velikost těchto podvodů činí přibližně 40 % objemu všech druhů podvodů na dani z přidané hodnoty a je vyčíslena na cca 23 miliard euro ročně. [1] Je zřejmé, že legislativní opatření, která by zamezila karuselovým podvodům, by ušetřila veřejným rozpočtům značné finanční prostředky. Je otázka, zda lze v rámci vnitřního trhu EU najít pro daňové úniky nějaké řešení. Zavedení nových opatření často selže v důsledku toho, že tato řešení vyžadují změnu stávající evropské legislativy. Najít vhodná opatření tak bývá často problematické. [15]

Následující podkapitoly se věnují přijatým opatřením v české legislativě, která slouží k omezení daňových úniků.

2.8.1 Ručení za neuhrazenou daň, nespolehlivý plátc

V souladu s čl. 205 směrnice Rady 2006/112/ES, ve znění pozdějších změn byl s účinností od 1. 4. 2011 do českého ZDPH zakotven institut ručení za nezaplacenou DPH, jehož cílem je podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům. Z této novely pro obec vyplývá, že pokud provedou úhradu poskytovateli zdanitelného plnění na bankovní účet odlišný od účtu zveřejněného v Registru plátců DPH, stávají se ručiteli za DPH, kterou by případně dodavatel z tohoto plnění neodvedl. Tomuto může obec jako příjemce plnění předejít tak, že využije zvláštní způsob zajištění daně a daň preventivně uhradí za poskytovatele plnění na depozitní účet správce. Ručení při úhradě na účet neuvedený v registru se podle současné úpravy uplatní pouze v případě, že úplata překročí částku 540 000 Kč. V § 9 odst. 2 ZDPH jsou uvedeny i další případy, kdy příjemce ručí za nezaplacenou daň z přijatého plnění. Ve své podstatě se jedná o testování spolehlivosti poskytovatele plnění příjemcem plnění, možných transakčních podvodů, o nichž příjemce plnění věděl nebo mohl vědět, jejichž důsledkem by byla neodvedená daň ze strany poskytovatele plnění. Aktualizované výdaje o nespolehlivých plátcích jsou zveřejněny v Registru plátců DPH na portálu Finanční správy.

2.8.2 Kontrolní hlášení

Dalším nástrojem, který má sloužit jako efektivní prostředek k odhalení daňových úniků či podvodů je tzv. kontrolní hlášení. Jedná se o speciální daňové tvrzení, které mají plátc daně

povinnost podávat s účinností od 1. 1. 2016, a to pouze elektronicky v zákonem předepsaném formátu a struktuře. Původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH v souvislosti s režimem přenesené daňové povinnosti byl tak zrušen a nahrazen tímto kontrolním hlášením, které navíc zahrnuje další údaje z vystavených a přijatých daňových dokladů či ostatních dokladů o dodání zboží a poskytnutí služeb. Správce daně tak má možnost získat informace o vybraných transakcích a identifikovat tak riziková spojení osob, která by neoprávněně krátila svoji daňovou povinnost. [16]

Kontrolní hlášení podávají osoby registrované k DPH v tuzemsku jako plátcí, a to jak tuzemský tak i zahraniční subjekt. Povinnost podání je vázána ke vzniku určitých skutečností, které nastaly ve sledovaném období a jsou vymezeny v § 101c ZDPH. Sledovaným obdobím pro podání kontrolního hlášení je pro právnické osoby kalendářní měsíc, pro fyzické osoby se toto období řídí podle zdaňovacího období, ke kterému podávají daňové přiznání. Lhůta pro podání je do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce u právnických osob, u fyzických osob je totožná se lhůtou pro podání daňového přiznání. Při nepodání kontrolního hlášení jsou ukládány sankce od 1 000 Kč do 50 000 Kč, v závažných případech až 500 000 Kč.

2.8.3 Režim přenesení daňové povinnosti

V oblasti boje proti daňovým únikům je čl. 199 směrnice Rady 2006/112/ES upravena možnost využití dalšího nástroje v boji proti daňovým podvodům, který představuje institut režimu přenesení daňové povinnosti tzv. revers charge. Účel tohoto opatření spočívá v tom, že u vyjmenovaných plnění je přenesena povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu na příjemce plnění. ČR tuto možnost využila a zavedla režim přenesení daňové povinnosti (dále jen PDP) s účinností od 1. 4. 2011. Cílem zavedení tohoto opatření, který je upraven § 92a až § 92f ZDPH, byla především snaha o zamezení situací, kdy dodavatel neodvede daň z uskutečněného zdanitelného plnění, ale odběratel si nárokuje odpočet daně v plné výši. Tento režim se použije pouze tehdy, když příjemce plnění je plátcem.

Obcí, plátců DPH, se tento režim týká zejména při poskytnutí stavebních a montážních prací (účinnost od 1. 1. 2012), které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 a dále při dodání zboží dle přílohy č. 5 ZDPH, tj. druhotných surovin a odpadu. Naopak obcí se tento režim netýká v případě dodávek výlučně souvisejících s výkonem veřejné správy, což je obec povinna dodavateli předem oznámit formou písemného prohlášení nebo uvedením v objednávce či smlouvě. V případě plnění v režimu PDP je poskytovatel plnění povinen vystavit nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění daňový doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu, který však neobsahuje sazbu ani výši daně, ale pouze sdělení,

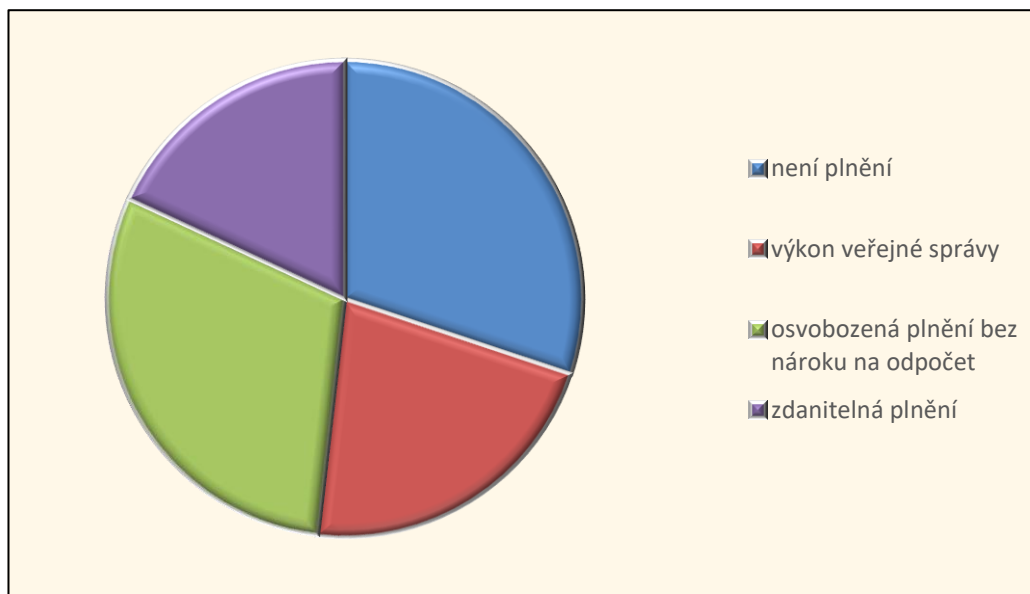
že daň odvede zákazník. Příjemce plnění je povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely DPH, přičemž odpovídá za správnost vypočtené daně a dále je povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud má obec jako příjemce plnění v režimu PDP nárok na odpočet daně, je okamžikem nároku na rozdíl od „klasického“ zdanění rovněž den uskutečnění zdanitelného plnění. V případě záloh v režimu PDP nevzniká povinnost přiznat daň při přijetí úplaty, ale až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Poskytovatel i příjemce plnění je povinen vést evidenci plnění poskytnutých v režimu PDP a vykazovat je v kontrolním hlášení a daňovém přiznání. Aktualizovaný přehled nejčastějších dotazů plátců k aplikaci PDP u stavebních a montážních prací je zveřejněn na stránkách GFŘ.

Z důvodu boje proti daňovým podvodům využila Česká republika možnost danou směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění, a počínaje dnem 1. 4. 2015 rozšířila postupně výčet plnění, při jejichž poskytnutí je použit režim přenesení daňové povinnosti. Režim přenesení daňové povinnosti se použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč. Z výčtu vybraného zboží by se obcí mohlo nejčastěji týkat pořízení mobilních telefonů, či tabletů uvedených pod příslušnými kódy nomenklatury celního sazebníku.

S účinností od 1. 1. 2016 bylo do § 92d ZDPH doplněno použití režimu PDP při dodání nemovité věci, ale pouze pro případy, kdy se plátce po uplynutí lhůty stanovené zákonem dobrovolně rozhodne místo osvobození od daně uplatnit daň.

3 ROZČLENĚNÍ ÚPLAT OBCÍ Z POHLEDU DPH

Obce realizují řadu činností, které je nutné pro účely daně z přidané hodnoty rozčlenit dle schématu na Obrázku 1. Při posuzování úplat, která jsou předmětem daně a vstupují také do obrátu k povinné registraci, se nejprve vyloučí plnění, která de facto nejsou plněním a nejsou tedy předmětem daně. Dále se vyloučí plnění spojené s výkonem veřejné správy, která rovněž nejsou předmětem daně. Zbývají tedy plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty a zahrnují se z větší části rovněž i do obrátu.



Obrázek 1: Rozdělení činností obcí z hlediska DPH

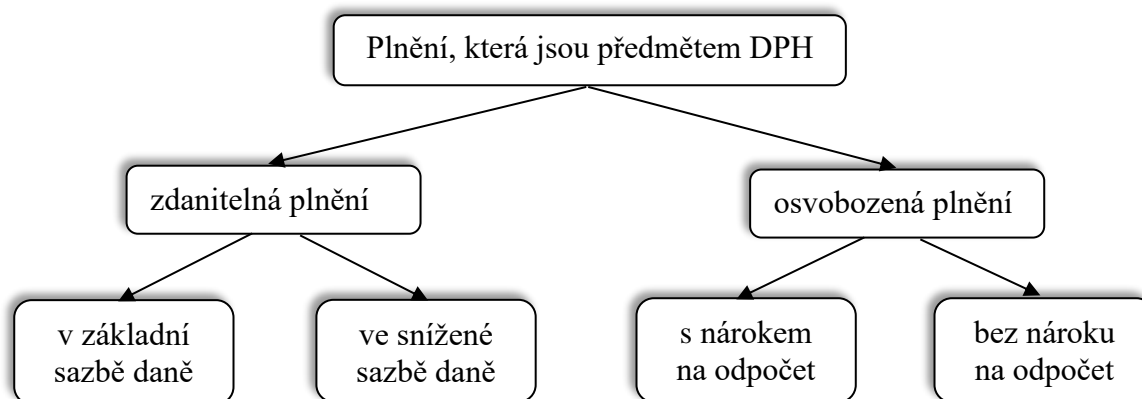
Zdroj: vlastní zpracování

Zákonem o DPH jsou v § 2 vymezeny základní tři typy plnění, která jsou předmětem daně, a to při splnění zákonem stanovených podmínek. Daň z přidané hodnoty se uplatňuje na: [11]

- dodání zboží,
- převod nemovitostí, nebo
- poskytování služeb.

Výše uvedené typy plnění jsou předmětem daně pouze v případě, že jsou splněny současně všechny čtyři následující podmínky, tj. plnění je poskytováno za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci ekonomické činnosti a s místem plnění v tuzemsku. Pokud tedy obec uskutečňuje jakékoliv z výše uvedených plnění v rámci své hlavní nebo hospodářské činnosti, které splňuje tyto zákonem stanovené podmínky, je toto plnění předmětem daně.

Uskutečněná plnění, která jsou předmětem daně, se člení na dvě základní skupiny, tj. na plnění zdanitelná a plnění osvobozená od daně (Obrázek 2).



Obrázek 2: Plnění, která jsou předmětem DPH

Zdroj: vlastní zpracování, dle [11]

3.1 Úhrady, které nejsou považovány za uskutečněná plnění

V prvním případě se jedná se o úplaty, u nichž není splněna obecná charakteristika předmětu daně podle § 2 odst. 2 ZDPH, tj. nejsou splněny dvě základní podmínky, a to úplata a poskytnutí služby nebo zboží, např.:

- daně přijaté v rámci rozpočtového určení daní,
- úrok na bankovních účtech, podíly na zisku, dividendy,
- vratky transferů,
- přijaté dary,
- náhrady škody,
- přijaté příspěvky od soukromoprávních subjektů,
- transfery z veřejných rozpočtů,
- smluvní sankce (pokuta, úrok z prodlení),
- prodej majetku využívaného k výkonu veřejné správy, u něhož nebyl uplatněn nárok na odpočet DPH,
- vratné kauce, jistiny apod.

Předmětem daně není rovněž přeúčtování nákladů, což upravuje § 36 odst. 11 ZDPH. Podle tohoto ustanovení se do základu daně nezahrnuje částka přijatá za účelem uhrazení této částky třetí osobě, pokud se jedná o plnění jménem a na účet osoby, která tuto částku vydala. Obce této možnosti zpravidla využívají v případě zajištění služeb a zboží (teplo, voda, plyn, elektrická energie) souvisejících s užíváním bytu nebo nebytových prostor, které je povinen pronajímatel pro nájemce zajistit a jestliže tak vyplývá z nájemní smlouvy. Podmínkami pro

možnost uplatnění tohoto postupu je, že přijatá částka od nájemce za zajišťovaná plnění související

s nájmem nepřevyší částku uhrazenou za zajišťovaná plnění, pronajímatel si neuplatní u těchto plnění nárok na odpočet daně na vstupu a o přijatých uhrazených částkách za tato plnění bude účtovat na zúčtovacích vztazích nebo je bude evidovat jako průběžné položky, jelikož tyto částky pro něho nejsou výnosem ani nákladem.

Přeúčtování nákladů v tomto režimu však nelze využít v případě, pokud obec k vyúčtování přidává vlastní výkony (např. mzdy pracovníků zajišťujících úklid společných prostor, mzda kotelníka, odpisy atd.). Obce tak často chybují v případě, kdy nájemníkům dodávají teplo z obecní kotelny, které v sobě zahrnuje i přidané vlastní výkony a nikoliv plyn (vstup a výstup je rozdílný). V tomto případě jsou tyto služby zdanitelným plněním a jsou v plném režimu DPH.

3.2 Úplaty spojené s výkonem veřejné správy

Na základě ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH a informace MF ze dne 22. prosince 2008 vyplývá, že územně samosprávné celky se nepovažují za osobu povinnou k dani, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy, tj. vystupují jako správní orgány a to i v případě, že za tuto činnost vybírají úplatu. Úplatou za výkon veřejné správy se rozumí zejména správní a místní poplatky, které veřejnoprávní subjekt vybírá podle zvláštního právního předpisu. Avšak zákon připouští, že v případě přijetí úplaty za výkon veřejné správy, která je spojená s činností výrazně narušující hospodářskou soutěž, je tato úplata předmětem daně. Příslušným orgánem rozhodujícím o tom, zda došlo k výraznému narušení hospodářské soutěže, je Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, jenž se k tomuto vyjádří vydáním příslušného rozhodnutí. [21]

Příjmy a výnosy, které nejsou předmětem daně (nezahrnují se ani do obratu) a jejichž výčet se může u jednotlivých obcí lišit, jsou například: [11]

- ekologické poplatky,
- odvody (např. za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu),
- příjmy z úhrad dobývacích prostorů,
- místní poplatky vybírané podle obecně závazné vyhlášky,
- správní poplatky vybírané podle zvláštního právního předpisu,
- odvod z výtěžku provozování loterií,
- úplaty za využití služeb Czech POINT,

- úplaty za poskytování informací podle § 17 zákona 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím,
- úplaty za jakýkoliv majetek ÚSC využívaný pouze k veřejnoprávní činnosti,
- příjmy z placeného stání ve vymezených zónách v rámci organizování dopravy území obce,
- úplaty za pronájem místa k uložení ostatků, vč. služeb souvisejících s pohřbením či správy a údržby veřejného pohřebiště (dle § 16 a § 18 zákona č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví),
- úhrady za zpětný odběr a recyklaci odpadů od autorizovaných společností (EKO-KOM, a.s., Elektrowin, a.s. apod.).

Obce v rámci výkonu samostatné působnosti vybírají místní poplatky, což jim je umožněno zákonem č.565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Výčet poplatků, které mohou obce vybírat, jsou vymezeny § 1 tohoto zákona. Jedná se zejména o:

- poplatek ze psů,
- poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt,
- poplatek za užívání veřejného prostranství,
- poplatek ze vstupného,
- poplatek z ubytovací kapacity,
- poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst,
- poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů dle ustanovení § 17 odst. 2 zákona č.185/2001 Sb., o odpadech,
- poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj,
- poplatek za zhodnocení stavebního pozemku s možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace.

Výše poplatků je předpisy stanovena v konkrétní výši nebo je v kompetenci obce stanovit jejich výši v souladu s platnou legislativou. Posouzení skutečnosti, zda se jedná o poplatek podle zákona č.565/1990 Sb., o místních poplatcích či nikoliv, je velice důležité. Sporným případem může být poplatek za zábor veřejného prostranství. Aby se jednalo o poplatek podle uvedeného zákona, musí být splněny tři následující podmínky: předmětem záboru musí být skutečně veřejné prostranství (přístupné každému bez omezení) vymezené obecně závaznou vyhláškou, musí být dodržen účel vymezený v zákoně a musí být dodržena výše poplatku.

V rozsahu přenesené působnosti vybírají obce správní poplatky podle zákona č.634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Obec zde vystupuje v postavení osoby vykonávající veřejnou správu, kdy výše správních poplatků a legislativní základ pro výběr je dán v sazebníku správních poplatků. Mezi nejčastěji vybírané správní poplatky u obcí patří poplatky za správní úkony a správní řízení, jejichž výsledkem je vydání povolení, rozhodnutí apod. Jedná se například o: [21]

- poplatky za vydaná povolení, rozhodnutí, osvědčení,
- poplatky za vydání občanských průkazů, cestovních a jiných dokladů,
- poplatky za ověřování listin,
- poplatky za uzavření manželství,
- poplatky za ověřený výstup z informačního národního terminálu (Czech POINT).

Výčet činností není úplný, u jednotlivých obcí se může lišit dle rozsahu výkonu veřejné správy dané zákonem o obcích, a to následovně:

- základní rozsah (obce I. typu),
- rozsah pověřeného obecního úřadu (obce II. typu),
- rozsah úřadu obce s rozšířenou působností (obce III. typu).

Mezi výkon veřejné správy patří na základě § 16 a § 18 zákona č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví a dále podle informace zveřejněné Ministerstvem financí dne 28. ledna 2005 i provozování veřejného pohřebiště obcí, která zahrnuje nájem hrobových míst a služeb souvisejících s pronájmem, výkopové práce související s pohřbením a exhumací, uložení lidských ostatků do hrobu, uložení urny, rozptyl a vsyp zpopelněných lidských ostatků, a to za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy. Do služeb souvisejících s nájmem se zahrnuje kromě výše uvedeného i správa a údržba veřejného pohřebiště včetně komunikací a okolní zeleně. Ve Zprávách MF č.1/2009 bylo upřesněno, že pokud bude uveden výčet rozsahu hřbitovních služeb a výše úhrady vymezena v „Řádu veřejného pohřebiště“, který bude vyvěšen na daném pohřebišti v místě obvyklém a rovněž bude uveden i ve smlouvách s jednotlivými nájemci hrobových míst, bude se celá úhrada (nájem i služby) považovat za platbu, která nebude předmětem DPH. Pokud by však byly poskytovány služby nad rámec § 18 odst. 1 zákona o pohřebnictví, např. individuální úprava hrobů nebo zapůjčení náčiní, jednalo by se o plnění, které není výkonem veřejné správy a je tedy předmětem daně.

Do kategorie výkonů veřejné správy patří i úplaty přijaté v souvislosti s organizováním dopravy, kdy nařízením obce jsou v souladu s § 23 zákona č.13/1997 Sb., o místních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, vymezeny místní komunikace nebo jejich úseky

pro stání silničních motorových vozidel na časově omezenou dobu (nejvýše 24 hodin) za cenu sjednanou v souladu s cenovými předpisy. Pokud by však obec vymezila část místní komunikace k parkování vozidel konkrétních osob, činila by tak v rozporu s § 23 výše uvedeného zákona a v tomto případě by se jednalo o uskutečňování ekonomické činnosti, která podléhá DPH. O uskutečněných plněních, která nejsou předmětem daně je plátce povinen vést daňovou evidenci podle § 100 odst. 3 ZDPH.

3.3 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně

Přehled plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet a podmínky nutné k osvobození jsou uvedeny v § 63 až § 71g ZDPH. Jedná se o plnění, u nichž plátce není povinen uplatnit daň na výstupu a má plný nárok na odpočet daně. Z hlediska vymezení se může jednat o dodání zboží nebo poskytnutí služby. Na převod nemovitosti se tento režim osvobození nevztahuje. Plnění vyjmenovaná v § 63 se týkají zejména dodání zboží do jiného členského státu nebo do třetích zemí, pořízení zboží z jiného členského státu, poskytnutí služby do třetí země, přepravy osob mezi jednotlivými členskými státy nebo členskými státy a třetími zeměmi. Osvobození těchto plnění je vázáno na splnění podmínek uvedených v jednotlivých ustanoveních. U obcí se však plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně nevyskytují nebo pouze ve výjimečných případech.

3.4 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet jsou taxativně vymezena v § 51 ZDPH, avšak osvobození těchto plnění je vázáno na splnění podmínek stanovených v § 52 až § 62. Jak dále vyplývá z § 72 ZDPH, u těchto plnění se neuplatňuje daň na výstupu a nelze uplatnit ani nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění, které se vztahují k těmto osvobozeným plněním. Obcí se bude týkat zejména dodání nemovité věci (§ 56), nájem nemovité věci (§ 56a), výchova a vzdělávání (§ 57), sociální služby (§ 59), kulturní a sportovní služby (§ 61). Pro zabezpečení potřeb svých občanů v oblasti výchovy a vzdělávání zřizují obce formou příspěvkových organizací mateřské a základní školy, či školní jídelny, na jejichž provozu se podílejí příspěvkem ze svého rozpočtu.

3.4.1 Sociální služby

Obce a její PO mohou poskytovat služby sociální pomoci podle § 59 ZDPH. Pro oprávněnost posouzení osvobození těchto služeb slouží zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, v platném znění. Sociální služby zahrnují služby sociálního poradenství, služby sociální péče,

služby sociální prevence, které se poskytují jako služby pobytové, ambulantní nebo terénní. Podmínkou podle § 59 ZDPH je, že tyto služby budou poskytovány pouze ve vyjmenovaných zařízeních, které ke své činnosti obdržely příslušné oprávnění udělené Ministerstvem práce a sociálních věcí ČR nebo příslušným krajským úřadem. V těchto vyjmenovaných zařízeních sociálních služeb může oprávněný poskytovatel poskytovat služby sociální péče pouze oprávněným příjemcům. [10]

3.4.2 Sportovní služby

Obce často provozují nejrůznější sportovní zařízení prostřednictvím svých organizačních složek nebo zřízených PO, jsou tedy poskytovateli sportovních služeb. Podle § 61 písm. d) ZDPH je poskytnutí služeb úzce souvisejících se sportem a tělesnou výchovou obcí nebo PO jakožto právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, osvobozeno, a to za podmínky, že tyto služby jsou poskytovány osobě vykonávající sportovní nebo tělovýchovnou činnost. Osobou, vykonávající sportovní nebo tělovýchovnou činnost, může být jak fyzická osoba (občan), tak i právnická osoba (školy, sportovní kluby). Mezi sportovní zařízení nejčastěji provozovaná obcemi patří koupaliště, kryté bazény, sportovní areály, zimní stadiony, tenisové kurty, sportovní haly, lezecké stěny, golfové hřiště, lyžařské vleky apod. Správné vyhodnocení daňového režimu při provozování sportovních zařízení činí obcím a PO nemalé komplikace, a to zejména při posuzování, zda se jedná o poskytnutí zařízení pro sport nebo druh nájmu podle § 56a ZDPH. V případě, že obec umožní sportovnímu klubu využívat na základě nájemní smlouvy např. sportovní halu za účelem tréninku vlastních členů, jedná se o osvobozené plnění bez nároku na odpočet podle § 61 písm. d). Pokud však tento sportovní klub bude uzavírat svým jménem smlouvy s jinými sportovními kluby, bude se již jednat o nájemní vztah osvobozený podle § 56.

V případě krátkodobého nájmu (do 48 hodin) pro jiné než sportovní a tělovýchovné účely se jedná o zdanitelné plnění podléhající základní sazbě daně. Osvobození od daně podle § 61 písm. d) ZDPH se nevztahuje ani na prodej vstupenek na sportovní akce, jelikož služba je poskytována divákům a nikoliv osobám, které služby vykonávají, a podléhá tedy snížené sazbě daně. Dalším případem je poskytování reklamních ploch ve sportovních zařízeních, kdy se opět jedná o poskytnutí služby, která podléhá základní sazbě daně. [11]

Osvobozeno od daně je zapůjčení sportovního náčiní za úplaty, jestliže je zapůjčeno v souvislosti s výkonem sportovní činnosti v daném sportovním zařízení jako součást komplexní služby. V případě poskytnutí sportovního náčiní k použití mimo sportovní zařízení, jedná se o pronájem movité věci, jenž podléhá základní sazbě daně.

V souvislosti s provozováním sportovních zařízení došlo ke spornému případu, kdy si město Žamberk nárokovalo odpočet daně z prací provedených v areálu koupaliště, neboť považovalo své koupaliště za místo k rekreaci a tudíž se na toto plnění nevztahuje § 61 písm. d) ZDPH. GFŘ Hradec Králové však považovalo toto koupaliště za sportovní zařízení určené k poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a jedná se tedy o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně dle § 61 písm. d) ZDPH. V souvislosti s tímto výkladem byl městu Žamberk krácen v příslušném poměru nárok na odpočet daně na vstupu. Město Žamberk se proti tomuto rozhodnutí odvolalo až k Nejvyššímu správnímu soudu, který dne 31. 5. 2013 ve svém rozsudku pod spisovou značkou 5 Afs 1/2011, rozhodl ve prospěch města Žamberku. Podkladem pro toto rozhodnutí byl judikát Soudního dvora Evropské unie C-18/12 ze dne 25. 2. 2013, na jehož základě NSS rozhodl, že zpřístupnění areálu koupaliště v Žamberku nabízí návštěvníkům nejen zařízení umožňující provozování sportovních aktivit, ale i prostory k jiným druhům zábavy a odpočinku, které nad prostorami určeným ke sportu převládají. V tomto případě se tedy NSS přiklonil k tomu, že se jedná o rekreaci a dal tak za pravdu poplatníkovi daně, který si může nárokovat odpočet daně na vstupu z přijatých plnění vztahujících se k provozování koupaliště. Z výše uvedeného je patrné, že jednotlivé případy je nutno posuzovat individuálně a určitým vodítkem jsou vydané judikáty NSS jako nejvyšší instance pro výklad správního práva v ČR a judikáty Evropského soudního dvora, který řeší rozpory legislativ jednotlivých členských zemí ve vztahu k harmonizovanému systému DPH v rámci EU.

3.4.3 Kulturní služby

Poskytování kulturních služeb podle § 61 písm. e) ZDPH je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet. Podmínkou je, že tyto služby jsou poskytovány obcí nebo právnickou osobou (kromě jiných subjektů vyjmenovaných zákonem), která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání. Obce vlastní různá kulturní zařízení (např. kulturní domy, knihovny, muzea, kina, zámky apod.), která provozují formou organizačních složek nebo prostřednictvím zřízených PO. Mezi nejčastější kulturní služby osvobozené od daně, které se vyskytují u obcí, patří např.: [10]

- vstupné na kulturní programy (koncerty, divadla, taneční a pěvecké soutěže),
- vstupné na neprofesionální kulturní aktivity (plesy, dětský den, hodové slavnosti),
- vstupné do kina,
- vstupné do muzeí a galerií,

- vstupné na hrady a zámky,
- vstupné do botanických a zoologických zahrad,
- činnost knihoven – půjčovné, členské příspěvky, odborné přednášky,
- zápisné do tanečních.

Zákon uvádí, že osvobození se vztahuje i na dodání zboží úzce souvisejícího s poskytnutím kulturní služby. Jde například o prodej plánek objektů (zámků, ZOO), výstavních katalogů, propagačních materiálů, výstavních katalogů, muzejních sborníků apod. Naopak za dodání zboží úzce souvisejícího s kulturní činností nelze považovat prodej pohledů, knih, upomínkových předmětů, CD nebo DVD nosičů apod., které jsou zdanitelným plněním a podléhají základní nebo snížené sazbě DPH.

V kulturních zařízeních jsou také realizovány činnosti, na které se osvobození nevztahuje a podléhají základní nebo snížené sazbě daně. Jedná se např. o úplatu za využití internetu v knihovně, kopírování, zhotovení fotografií za úplatu, reklama formou zveřejnění na vstupenkách či plakátech, poskytování občerstvení formou bufetu, krátkodobé nájmy, prodej zboží v informačních centrech apod. V souvislosti s provozováním kulturních zařízení je nutné správně rozklíčovat jednotlivé uskutečňované činnosti pro správnou aplikaci DPH, s čímž úzce souvisí i poměrný nárok na odpočet podle § 75 ZDPH, který si mohou obce uplatnit.

3.4.4 Nájem nemovitých věcí

Nájem nemovitých věcí upravuje § 56a ZDPH, který definuje za jakých podmínek je nájem osvobozený od daně a kdy se považuje za zdanitelné plnění. Většina obcí vlastní pozemky, byty, stavby a nebytové prostory, které tímto způsobem využívá k získání příjmů do svého rozpočtu. V souvislosti s novým občanským zákoníkem se pronájem rozumí rovněž podnájem, pacht a podpacht. Osvobození podle ustanovení § 56a nelze uplatnit na krátkodobý nájem pozemku, stavby, bytových a nebytových prostor včetně vnitřního vybavení a dodávek plynu, elektřiny, tepla a chladu, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin. Osvobození od daně nelze rovněž uplatnit na nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek, strojů nebo jiných upevněných zařízení.

Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je až na výše uvedené výjimky osvobozen od daně bez nároku na odpočet. Nájem bytů je osvobozen od daně včetně zařizovacích předmětů vymezených v evidenčním listu, který je součástí nájemní smlouvy. V případě nájmu nemovitých věcí jiným plátcům daně pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se může obec rozhodnout, že nájem bude zdaňovat. Tento režim

je pro obě smluvní strany výhodný z hlediska možnosti uplatnění daně na vstupu u plnění souvisejících s nájmem. Pokud je nájem sjednán s nájemcem, neplátcem DPH nebo plátcem DPH, ale ne pro jeho ekonomickou činnost, nelze zvolit režim zdaňování a musí být tedy v těchto případech vždy uplatněno osvobození bez nároku na odpočet daně. Tato povinnost osvobození se vztahuje i na nájem sportoviště k realizaci sportovních aktivit, a to i v případě krátkodobého pronájmu.

Nájmem naopak nemůže být poskytnutí práva honitby, poskytnutí práva věcného břemene, umístění reklam nebo zařízení poskytovatelů internetu či telekomunikačních služeb na objekty obce, umístění nápojových automatů či jiných zařízení. Ohledně vymezení pojmu nájem slouží judikát Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 93/2008 ze dne 23. 4. 2009, který řešil otázku umístění výherních hracích přístrojů. Ve věci rozhodování se řídil indiciemi rozsudku Evropského soudního dvora C-275/01 ve věci Sinclair Collins ze dne 12. 6. 2006, který zabýval otázkou, zda poskytnutí prostoru k instalování prodejních automatů na cigarety je možné považovat za nájem nemovitosti. Evropský soudní dvůr došel k závěru, že v tomto smluvním vztahu nemá nájemce volný přístup k místu, kde se automaty nacházely, dále jeho přístup byl omezen na provozní dobou podniku a přístup k automatům měly i třetí osoby. Nejvyšší správní soud tak v souladu s rozhodnutím Evropského soudního dvora rozhodl, že v tomto případě se nejedná o nájem, ale o poskytnutí služby.

Nájem je ve většině případů spojen také s poskytováním služeb souvisejících s nájmem (dodávka energií, úklid, likvidace odpadu apod.). Tato plnění hradí pronajímatel a nájemcům je následně přeúčtovává. Jedná se o poskytnutí služeb nebo dodání zboží, které je standartním zdanitelným plněním. U přeúčtování služeb lze za splnění příslušných podmínek postupovat také podle § 36 odst. 11 ZDPH.

3.4.5 Převod nemovitých věcí

S účinností od 1. 1. 2014 došlo k novelizaci ZDPH, kdy v souvislosti s novým občanským zákoníkem došlo k nové úpravě § 56, který byl rozdělen na dva samostatné paragrafy, na § 56 (dodání nemovité věci) a § 56a (nájem nemovité věci). Pojem „dodání nemovité věci“, tak nahrazuje stávající text „převod staveb, bytů a nebytových prostor“, „převod pozemků“ „převod stavebních pozemků“. Schválená úprava reagovala na změny, které v oblasti nemovitostí přinesl nový občanský zákoník a odpovídá rovněž koncepci evropské směrnice upravující DPH, která stanovuje shodný daňový režim při dodání budovy nebo její části a pozemku, na němž stojí. ČR historicky neuplatňovala jednotný přístup k pozemku a stavbě,

což bylo v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/EU, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. [16]

V oblasti převodu nemovitostí se podmínky pro uplatňování DPH staly v posledních letech předmětem několika legislativních úprav. Do 31. 12. 2013 byla většina převodů pozemků osvobozena bez nároku na odpočet daně, a to bez ohledu na danou stavbu. Osvobození se nevztahovalo na stavební pozemky, kdy pro účely DPH byl za takový pozemek považován nezastavěný pozemek, na kterém mohla být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Pokud na pozemku byla umístěna stavba, pak se z pohledu DPH nejednalo o stavební pozemek. Na pozemek a stavbu na něm umístěnou se tedy pohlíželo odděleně. Osvobození převodu stavby, bytu nebo nebytových prostor se mohlo uplatnit podle původního ustanovení § 56 v případě, že k převodu dojde po 3 letech od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního užívání stavby.

Od 1. 1. 2014 se již vychází z principu nedělitelnosti režimu stavby a přílehlajícího pozemku. Daňový režim pozemku je tak určen režimem stavby na ní umístěné. Definice tzv. stavebního pozemku byla vypuštěna a osvobození převodu pozemků se vztahuje pouze na nezastavěné pozemky bez stavebního povolení nebo souhlasu s provedením ohlášené stavby, které je vázáno na absenci jakékoliv stavby spojené se zemí. Testovací lhůta pro osvobození byla prodloužena na 5 let (staveb nabytých do konce r. 2012 platí 3-letá lhůta). Podle informace GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 není podstatné, zda stavba umístěná na pozemku, např. inženýrská síť je vlastněná stejnou osobou jako pozemek. Podle této novely došlo k zásadnímu navýšení případů převodu nemovitostí, které podléhaly dani. Docházelo k situacím, že byl zdaňován prodej pozemku (pole), přes jehož cíp vedl plynovod.

Tato problematika byla řešena Informací GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015 vydanou 13. 7. 2015, která mimo jiné obsahovala stanoviska ohledně ustanovení § 56 odst. 2 ZDPH. Došlo k vymezení drobných staveb, které nemají určující význam při případném dodání pozemku, a tedy nebrání v osvobození, přičemž bylo přihlíženo k principu věci hlavní a vedlejší, což vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu. Dále v případě převodu pozemku, na kterém je zřízena inženýrská síť, je pro režim osvobození podstatné vymezení funkčního celku. Inženýrské sítě jiného vlastníka nevstupují do funkčního celku s tímto pozemkem. Z toho vyplývá, že pozemek, na kterém jsou inženýrské sítě ve vlastnictví jiné osoby než je vlastník pozemku, je považován za nezastavěný a při prodeji nic nebrání osvobození.

Úpravu v oblasti nemovitých věcí zahrnuje i novela zákona č. 235/2004 Sb., o ZDPH, ve znění pozdějších předpisů, účinná od 1. 1. 2015. Změny v ustanovení § 56 a § 56a však vlivem legislativního procesu nabyly účinnosti až od 1. 1. 2016. Podle ustanovení § 56 odst. 1 této novely je od daně osvobozeno dodání pozemku, který netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a není stavebním pozemkem. Došlo k rozšíření výkladu pojmu „stavební pozemek“ s přihlédnutím k eurokonformnímu výkladu DPH podle rozsudků Evropského soudního dvora. Stavebním pozemkem se nově rozumí pozemek, na kterém má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí, a který byl nebo je předmětem stavebních prací, správních či stavebních úkonů, nebo, v jehož okolí jsou prováděny stavební úkony za účelem zhotovení této stavby. Správním úkonem je rozuměn i návrh na změnu územního plánu, který směřuje k budoucímu zastavění, i když se nejedná o návrh s konkrétními parametry stavby. V odst. 3 § 56 je dále uvedeno, že dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo po podstatné změně dokončené stavby atd. Tato nová úprava s sebou přináší řadu problémů, které jsou předmětem jednání vyvolaných ze strany Svazu měst a obcí. Řada pojmů je nevyjasněných a dostává obce do situace, kdy podle současného výkladu GFŘ budou muset většinu převodů nemovitých věcí zdaňovat, což povede k výraznému navýšení ceny, což zasáhne nejvíce běžné občany, kteří si budou chtít přikoupit několik m² zahrady. Dalším problémem je správné vyhodnocení daňového režimu včetně určení příslušné sazby daně.

3.5 Zdanitelná plnění

Za zdanitelná plnění se podle § 2 odst. 2 ZDPH považují plnění, která jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozena. Zdanitelná plnění podléhají základní nebo snížené sazbě daně. Seznam služeb, na které se vztahuje první snížená sazba daně, je uveden v příloze č. 2 k ZDPH. Výčet zboží, u něhož se uplatňuje první snížená sazba daně lze nalézt v příloze č. 3 ZDPH. Od 1. 1. 2015 byla zavedena druhá snížená sazba daně, které podléhá zboží, jehož seznam je uveden v příloze č.3a k ZDPH.

Zákon o DPH v příloze č. 1 uvádí seznam zdanitelných plnění, při jejichž provádění se obce jakožto veřejnoprávní subjekty považují za osoby povinné k dani. Přehled nejčastěji vyskytujících se zdanitelných plnění realizovaných obcemi byl již uveden v kapitole 2.2.1, která se týká rozboru plnění zahrnovaných do obratu pro povinnou registraci obcí k DPH.

Podle zákona o DPH lze zdaňované činnosti obcí charakterizovat jako činnosti, které splňují následující podmínky, tj.:

- nejsou výkonem veřejné správy podle příslušných předpisů,
- nejsou nahodilé,
- jsou plněními,
- nevztahuje se na ně osvobození od daně.

4 VLASTNÍ PRÁCE

Tato část práce je věnována posouzení finančních a administrativních dopadů na hospodaření vybraných obcí z pozice plátce DPH. Hodnocení byly podrobeny tři obce o různých úrovních velikosti a rozsahu veřejné správy za použití metody analýzy, komparace a deskripce.

4.1 Obec Přehradí

Obec Přehradí je obcí I. typu, tj. obcí vykonávající základní rozsah výkonu státní správy. Nachází se v Pardubickém kraji a se svými 420 obyvateli (stav k 31. 12. 2016) se řadí mezi menší obce. Obec Přehradí je zřizovatelem jedné příspěvkové organizace, kterou je Mateřská škola Přehradí. Součástí budovy obecního úřadu je obecní knihovna.

Obec se v roce 2012 rozhodla zrealizovat stavbu splaškové kanalizace a ČOV, na kterou měla možnost získat dotaci od SZIF ve výši 90 % uznatelných nákladů. Čerpání dotace bylo však vázáno podmínkou, že DPH se nepovažuje za uznatelný náklad a není tedy možno jej hradit z dotačních prostředků. Obec v té době nebyla plátcem DPH a nemohla by si uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých plnění. Částka DPH představovala pro obec významnou položku, a tak zastupitelstvo obce na svém zasedání rozhodlo o dobrovolné registraci obce jako plátce DPH. Tato skutečnost nastala ke dni 1. 7. 2012.

V souvislosti s plátcovstvím vznikly obci nové povinnosti spočívající v první řadě v rozlišení činností obce na ekonomické činnosti, výkon veřejné správy a také činnosti, které nejsou plněním z hlediska DPH. Obci vznikla rovněž evidenční povinnost ve vztahu k dani, což představovalo nárůst administrativy a větší časovou náročnost. Dále bylo nutno vynaložit nemalé náklady na úpravu softwaru, služby daňového poradce a nezbytné školení účetní, které tak vzrostl objem pracovních povinností spojený s vyššími nároky na znalosti.

V důsledku registrace muselo zastupitelstvo obce schválit nový ceník poskytovaných služeb a zboží, který by zohledňoval daň na výstupu. Navýšení cen nebylo zdaleka jednoduchým rozhodnutím, jelikož mělo největší dopad na občany obce (neplátce DPH). Vznik plátcovství mělo vliv i na dlouhodobé smluvní vztahy, kde byla nutná akceptace změny navýšení o DPH i druhou smluvní stranou. V několika případech však byla obec nucena odvést daň z původně smluvené částky, jelikož protistrana se zvýšením nesouhlasila.

Správné zařazení jednotlivých činností obce je důležité vzhledem k povinnosti odvodu správné výše daně na výstupu a na druhé straně k oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu u zdaňovaných činností, vč. určení plnění osvobozených od daně bez nároku

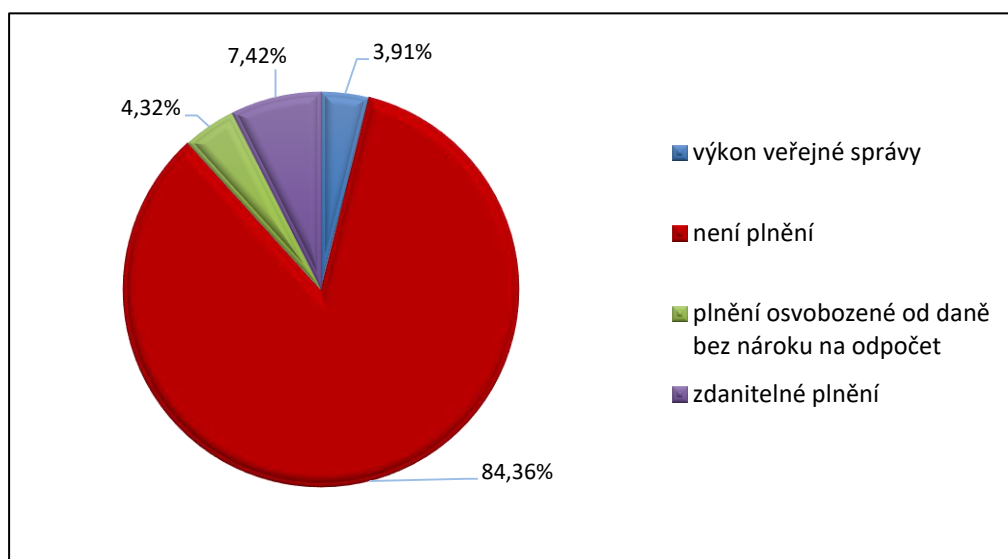
na odpočet daně, které mají vliv na výpočet koeficientů. Pro ilustraci byl proveden rozbor činností obce Předhradí za rok 2016 uvedený v Tabulce 2, který byl zpracován na základě dat získaných z výkazu zisku a ztrát sestaveném k 31. 12. 2016.

Tabulka 2: Rozbor výnosů obce za rok 2016 (v Kč)

Druh činnosti		Výnosy
výkon veřejné správy		323 444,00
není plnění		6 985 722,47
ekonomická činnost	plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet	357 515,00
	zdanitelné plnění	614 630,00
CELKEM		8 281 311,47

Zdroj: vlastní zpracování, dle [7]

Obec Předhradí v roce 2016 vykazovala celkové výnosy ve výši 8 281 tis. Kč, kde jejich nejvýznamnější část představovaly daňové výnosy plynoucí do rozpočtu obce na základě zákona o rozpočtovém určení daní, dále přijaté transfery, příjmy z úroků a finančních operací. Jedná o výnosy z činností, které se nepovažují za uskutečněná plnění a jejich podíl na celkových výnosech je 84,36 %, což je uvedeno na Obrázku 3.



Obrázek 3: Podíl činností obce Předhradí na celkových výnosech za rok 2016

Zdroj: vlastní zpracování, dle [7]

Výkon veřejné správy, který se na celkových výnosech podílí ve výši 3,91 %, zahrnuje zejména příjmy z místních poplatků (poplatek za svoz a likvidaci odpadu, poplatek ze psů, za zábor veřejného prostranství a poplatek ze vstupného). Výnosy z ekonomické činnosti obce, které byly předmětem DPH za rok 2016, se podílely na celkových výnosech ve výši 11,74 % (plnění zdanitelná a osvobozená). Z grafu je patrné, že zdanitelná plnění, která uskutečňuje obec

Předhradí, představují vzhledem k celkovým výnosům zanedbatelnou částku (7,42 %). Mezi činnosti obce, u kterých má obec povinnost odvést daň na výstupu a zároveň má nárok uplatnit si daň na vstupu, patří zejména nájem vybraných nebytových prostor, lesní hospodářství a provozování splaškové kanalizace a ČOV. Nájem nebytových prostor neplátcům, nájem bytů, pozemků, čtenářské poplatky v knihovně a vstupné na kulturní představení pořádané obcí patří mezi osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně.

V následujících kapitolách je provedena analýza dat z daňových přiznání za rok 2014 až 2016. Daňová povinnost obce se v jednotlivých letech lišila. Od data registrace k plátcovství je obec čtvrtletním plátcem DPH a veškerou svoji ekonomickou činnost uskutečňuje v rámci své hlavní činnosti. Vzhledem k vhodnější vypovídací schopnosti, byla jednotlivá čtvrtletí příslušného kalendářního roku shrnuta do jednoho ročního daňového přiznání.

4.1.1 Daňová povinnost obce v roce 2014

Na základě souhrnu čtvrtletních daňových přiznání za rok 2014 uvedených v Tabulce 3 vyplývá, že celková daňová povinnost obce Předhradí za uvedený rok byla ve výši 74 423 Kč.

Tabulka 3: Daňové přiznání obce za rok 2014 (v Kč)

Zdanitelná plnění	ř.	Základ daně	Daň na výstupu		
Poskytnutá zdanitelná plnění se základní sazbou daně	1	122 392	25 708		
Poskytnutá zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně	2	187 961	28 197		
Režim PDP se základní sazbou daně	10	1 896 793	398 326		
Režim PDP se sníženou sazbou daně	11	12 722	1 908		
Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši		Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění v základní sazbě	40	368 922	77 227		253
Z přijatých zdanitelných plnění ve snížené sazbě	41	9 569	1 436		0
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP v základní sazbě	43	1 439 579	299 657		2 920
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP ve snížené sazbě	44				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	298 361			
Odpočet daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	53	Odpočet	1 682
Vypořádání odpočtu daně	53	Vypořádací koeficient (%)	44	Změna odpočtu	- 286
Daň na výstupu	62	454 139			
Odpočet daně (ř.46+52+53+60)	63	379 716			
Vlastní daňová povinnost	64	74 423			

Zdroj: vlastní zpracování, dle [7]

Poskytnutá zdanitelná plnění uvedená v ř. 1 daňového přiznání v Tabulce 3 se základní sazbou 21 % se týkala zejména prodeje dřeva z obecního lesa, nájmu nebytových prostor (prodejny, restaurace), prodeje pytlů na odpad, doprava materiálu pro občany, prodej pohledů, kalendářů. Prodej palivového dřeva podle kódu nomenklatury celního sazebníku 4401 Přílohy č. 3 k ZDPH a rovněž úhrada za stočné, na které se vztahuje snížená 15% sazba, je v ř. 2.

Obec si za sledované období uplatnila nárok na odpočet daně zejména v souvislosti s provozem splaškové kanalizace a ČOV, dále v důsledku realizace snížení energetické náročnosti prostor pronajímaných plátcí a opravě střechy pronajímaných nebytových prostor. Dalšími položkami byly výdaje na nákup náhradních dílů, oprav a pohonných hmot v souvislosti se zahradní technikou, kterou obec částečně využívá ke zdaňované činnosti. Ze zdanitelných plnění v režimu PDP vykázaných na ř. 10 a ř. 11, kde celková výše odvedené daně činila 400 234 Kč, si obec uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 302 577 Kč, který odpovídá ř. 43.

Nárok na odpočet daně v krácené výši měla obec u výdajů na opravy objektu, v němž je restaurace provozovaná na základě smluvního vztahu s plátcem DPH, ale i byty pronajaté občanům. Jelikož se jedná o případ, že zdanitelná plnění se použila jak pro ekonomické činnosti zdaňované, tak i pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet, postupovala obec dle § 76. Částky daně uvedené ve sloupci „krácený odpočet“ v Tabulce 3 odpovídající řádkům 40 a 43 se za první tři čtvrtletí krátila koeficientem v hodnotě 53 %, který byl vypočítaný z údajů zdaňovacího období předchozího kalendářního roku, a následně byly posledním čtvrtletím upraveny na základě vypořádacího koeficientu ve výši 44 %. Celkový odpočet daně v krácené výši za rok 2014 tak po úpravě činil 1 396 Kč.

V roce 2014 byl použit i nárok na odpočet v poměrné výši podle § 75. Jednalo se o přijatá zdanitelná plnění, která se týkala traktoru a zahradní techniky, které obec používala jak ke zdaňovaným činnostem, tak i k výkonu veřejné správy. Poměrový koeficient byl k 1. 1. 2014 u traktoru i u sekačky stanoven ve výši 23 %. Traktor byl v průběhu roku 2014 využíván k odvozu dřeva a prohrnování sněhu, ale také k činnostem pro obecní potřeby. V tomto případě byl skutečný poměrový koeficient vypočítán na základě skutečného množství hodin využití, a to ve výši 23 %, tudíž odchylka od stanoveného byla nulová. Sekačka byla využívána k údržbě lesa, ale zároveň i k údržbě veřejného prostranství. Skutečný poměrový koeficient byl v tomto případě vypočítán z evidence odpracovaných hodin zaměstnance obce, přičemž z celkových 608 hodin bylo 200 odpracováno při údržbě lesa, tj. 33 %. Odchylka

od stanoveného poměrového koeficientu tak činila 10 % a nemusela tedy být provedena úprava dle § 75 odst. 4 ZDPH.

Nárok na nadměrný odpočet vznikl v 1. a 2. čtvrtletí v celkové výši 33 302 Kč a naopak ve 3. a 4. čtvrtletí byla vlastní daňová povinnost vyčíslena v částce 107 990 Kč. Vlastní daňová povinnost tak převažovala nad nadměrným odpočtem o 74 668 Kč. V případě, že by nebyla zohledněna přenesená daňová povinnost v ř. 10 a ř. 11, měla by obec v roce 2014 celkový nárok na odpočet ve výši 325 811 Kč, avšak celkové hospodaření obce by to nijak neovlivnilo. Daň, kterou obec takto odvádí správci daně místo poskytovatele plnění, by jinak musela uhradit v hodnotě přijatých faktur (jako u plnění v „klasickém režimu“).

4.1.2 Daňová povinnost obce v roce 2015

V roce 2015 opět převažovala vlastní daňová povinnost obce. Její výše značně vzrostla, a to až na částku 393 611 Kč. Z Tabulky 4 je patrné, že vyšší daňová povinnost vznikla zejména v důsledku přijatých zdanitelných plnění v režimu PDP se sníženou sazbou daně, kde celková daň na výstupu byla vyčíslena na 294 070 Kč.

Tabulka 4: Daňové přiznání obce za rok 2015 (v Kč)

Zdanitelná plnění	ř.	Základ daně	Daň na výstupu		
Poskytnutá zdanitelná plnění se základní sazbou daně	1	152 685	32 069		
Poskytnutá zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně	2	401 000	60 155		
Režim PDP se základní sazbou daně	10	281 045	59 019		
Režim PDP se sníženou sazbou daně	11	1 960 462	294 070		
Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši		Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění v základní sazbě	40	236 999	49 774		
Z přijatých zdanitelných plnění ve snížené sazbě	41	9 128	1 369		
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP v základní sazbě	43	4 516	542		948
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP ve snížené sazbě	44				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	296 389			
Odpočet daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	44	Odpočet	417
Vypořádání odpočtu daně	53	Vypořádací koeficient (%)	59	Změna odpočtu	142
Daň na výstupu	62	445 313			
Odpočet daně (ř.46+52+53+60)	63	51 702			
Vlastní daňová povinnost	64	393 611			

Zdroj: vlastní zpracování, dle [7]

Obec Předhradí v tomto roce realizovala převážně ekonomické činnosti, u kterých měla povinnost přiznat daň, avšak nárok na odpočet měla nízký. Z přijatých plnění v režimu PDP ve snížené sazbě uvedených v ř. 11 (Tabulka 4), která se týkala rekonstrukce bytového domu, neměla obec nárok na odpočet daně, jelikož jsou byty pronajímány občanům (neplátcům) jedná se o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56a ZDPH. Částka uplatněného odpočtu v ř. 40 se opět vztahovala ke splaškové kanalizaci a ČOV (rozbory vody, opravy, poradenská činnost), a dále k lesnímu hospodářství, tj. opravy, nákup PHM a náhradních dílů týkajících se zahradní techniky a traktoru.

Z poskytnutých zdanitelných plnění v základní sazbě převažovala plnění jako prodej dřeva, nájem nemovitostí plátcům, ve snížené sazbě potom úhrady za stočné. Vypořádací koeficient za rok 2015 u kráceného odpočtu podle § 76 byl na základě skutečnosti stanoven na 59 % a daň uplatněná na základě kráceného odpočtu byla vypočítána ve výši 559 Kč (417 + 142).

Poměrový koeficient byl uplatněn, tak jako v roce 2014 u přijatých zdanitelných plnění majících souvislost se zahradní technikou používanou částečně při údržbě lesa a rovněž s traktorem, který se navíc využívá k prohrnování sněhu mimo potřeby obce. Traktor byl využíván z 29 % pro zdaňovanou činnost a sekačka z 39 %. Odchylka skutečného koeficientu od stanoveného k 1. 1. 2015 byla opět do 10 % a úprava tedy nemusela být provedena.

Nájmy bytů, nebytových prostor, nájmy pozemků a dále plnění vztahující se ke kulturní činnosti (čtenářské poplatky v obecní knihovně, vstupné na kulturní pořady), které obec Předhradí uskutečňuje, se považují za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet a uvádí se do ř. 50 formuláře daňového přiznání. V roce 2015 výnosy z těchto činností byly vykazovány ve výši 296 389 Kč. Pokud by obec část z těchto výnosů, zejména nájmy nebytových prostor, zatížila daní na výstupu tím, že by na tyto prostory uzavřela smluvní vztah s plátcem DPH, získala by tím vyšší nárok na odpočet u přijatých plnění. Týká se to zejména objektu, ve kterém je restaurace a současně i byty. Další možností je častější využívání zahradní techniky ke zdaňovaným činnostem, čímž by se dosáhlo vyššího poměrového koeficientu. Rozdíl by však v ročním měřítku nebyl nijak výrazný.

4.1.3 Daňová povinnost obce v roce 2016

Poslední období, které bylo použito pro analýzu daňové povinnosti obce Předhradí, byl rok 2016. Na rozdíl od analýz předchozích let byly navíc rozpracovány jednotlivé řádky daňového přiznání podle hlediska, jakou měrou se jednotlivé ekonomické činnosti obce podílejí na daňové povinnosti. Nejprve byl proveden rozbor výnosů z plnění, u nichž je obec povinna přiznat a odvést daň, který je uveden v Tabulce 5.

Tabulka 5: Poskytnutá zdanitelná plnění obce za rok 2016 (v Kč)

Druh činnosti	Základní sazba DPH		Snížená sazba DPH	
	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu
nájem nebytových prostor	52 920	11 083		
prodej dřeva	127 271	26 768	48 073	7 023
prodej pytlů na odpad a likvidace komunálního odpadu	1 959	413		
údržba komunikací pro okolní obce	5 330	1 119		
prodej materiálu na stavbu domov. přípojek	10 374	2 179		
prodej zboží (pohledy, kalendáře)	3 311	684		
doprava a práce s traktorem	28 677	6 023		
prodej pohledů, kalendářů	264	56		
příjem za umístění antény	1 440	302		
stočné			335 011	50 441
CELKEM	231 546	48 627	383 084	57 464

Zdroj: vlastní zpracování, dle [7]

Nejvíce se na zdanitelných výnosech obce podílelo stočné podléhající 15% daňové sazbě, kde celková roční daňová povinnost činila 50 441 Kč. Druhý nejvýznamnější výnos se týkal prodeje dřeva s celkovou daňovou povinností (základní i snížená sazba) ve výši 33 691 Kč. Nájem nebytových prostor uzavřený na základě smluvního vztahu s plátcí je dalším se každoročně opakujícím zdaňovaným výnosem, z něhož vlastní daňová povinnost pro 2016 představovala částku 11 083 Kč. Ostatní výnosy ze zdanitelných plnění obce jsou víceméně nahodilé a jejich výše je závislá na individuální poptávce odběratelů. Na základě podkladů za rok 2014-2016, které sloužily k vypracování analýzy, se dá konstatovat, že výše uvedený poměr výnosů se každoročně opakuje a je z něho rovněž zřejmá převažující zdanitelná ekonomická činnost.

V níže uvedené tabulce (Tabulka 6) je proveden rozbor činností, u nichž si obec v roce 2016 uplatnila nárok na odpočet daně.

Tabulka 6: Přijatá zdanitelná plnění obce za rok 2016 (v Kč)

Druh činnosti	Základní sazba DPH (ř. 40 DP)		Snížená sazba DPH (ř. 41 DP)	
	Základ daně	Daň na vstupu	Základ daně	Daň na vstupu
provoz splaškové kanalizace a ČOV	266 571	55 981	4 425	664
údržba komunikací mimo obec	1 108	233		
lesní hospodářství vč. práce s traktorem	43 968	9 236		
nákup pytlů na odpad	800	168		
nájem nebytových prostor	20 332	4 269		
CELKEM	332 779	69 887	4 425	664

Zdroj: vlastní zpracování, dle [7]

Nejvyšší odpočet daně si obec uplatnila u přijatých zdanitelných plnění, která se vztahovala k provozu splaškové kanalizace a ČOV, a to celkově ve výši 56 645 Kč. Jednalo se zejména o poradenskou činnost v oblasti ŽP, projektovou dokumentaci na dostavbu kanalizace, ale i opravu česel, rozборы vody a kalů a pravidelně zasílané monitorovací zprávy. Uplatněný nárok na odpočet za rok 2016 u této činnosti převyšoval vlastní daňovou povinnost o 6 204 Kč.

V ostatních případech však vlastní daňová povinnost převyšovala uplatněný nárok na odpočet. Např. u přijatých zdanitelných plnění spojených s lesním hospodářstvím a užitím traktoru pro zdaňovanou činnost si obec uplatnila odpočet daně v částce 9 236 Kč, avšak vlastní daňová povinnost v tomto případě činila 40 833 Kč (prodej dřeva, údržba komunikací, doprava a práce s traktorem). Jedním z důvodů byly vysoké výnosy z prodeje dřeva, dalším potom nemožnost uplatnění plného nároku na odpočet u nákladů spojených s užíváním zahradní techniky a traktoru. Jak bylo zmíněno již výše, obec tento movitý majetek užívá jak ke zdaňovaným činnostem (odvoz materiálu, údržba lesa, prohrnování), tak i k výkonu veřejné správy (práce pro obec, údržba veřejné zeleně). Z tohoto důvodu musí být přijatá zdanitelná plnění krácena poměrovým koeficientem, který se za sledovaná období pohyboval v rozmezí od 23 % do 39 %.

Následující tabulka (Tabulka 7) zobrazuje uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v režimu PDP.

Tabulka 7: Režim přenesené daňové povinnosti (v Kč)

Druh činnosti	Základní sazba daně			Snížená sazba daně		
	Základ daně	Daňová povinnost	Uplatněný nárok na odpočet	Základ daně	Daňová povinnost	Uplatněný nárok na odpočet
provoz splaškové kanalizace a ČOV	26 617	5 590	5 590			
nebytové prostory	65 907	13 840	1 287			
bytové hospodářství				865 621	129 844	0
CELKEM	92 524	19 429	6 877	865 621	129 844	0

Zdroj: vlastní zpracování, dle [7]

Zatímco u stavebních a montážních prací vztahujících se k provozu splaškové kanalizace a ČOV byl uplatněn odpočet ve výši 100 %, u prací souvisejících s úpravou nebytových prostor byl uplatněn pouze ve výši 10 %. U stavebních úprav provedených na objektech, ve kterých převažují byty, daň být uplatněna nemohla, jelikož se jedná o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Pokud je výše provedená analýza jednotlivých druhů plnění shrnuta do celkového daňového přiznání za rok 2016, vyjdou následující hodnoty uvedené v Tabulce 8. Obec měla tak jako

v předchozích letech v souhrnu daňovou povinnost, která za tento rok činila částku 177 837 Kč. Vypočtený vypořádací koeficient pro krácený odpočet v poměru 64 % nebyl v tomto roce použit.

Tabulka 8: Daňové přiznání obce za rok 2016 (v Kč)

Zdanitelná plnění	ř.	Základ daně	Daň na výstupu		
Poskytnutá zdanitelná plnění se základní sazbou daně	1	231 546	48 627		
Poskytnutá zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně	2	383 084	57 464		
Režim PDP se základní sazbou daně	10	92 524	19 430		
Režim PDP se sníženou sazbou daně	11	865 621	129 844		
Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši		Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění v základní sazbě	40	332 779	69 887		
Z přijatých zdanitelných plnění ve snížené sazbě	41	4 425	664		
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP v základní sazbě	43	32 747	6 877		
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP ve snížené sazbě	44	0	0		
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	357 515			
Odpočet daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	59	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně	53	Vypořádací koeficient (%)	64	Změna odpočtu	
Daň na výstupu	62	255 365			
Odpočet daně (ř.46+52+53+60)	63	77 428			
Vlastní daňová povinnost	64	177 837			

Zdroj: vlastní zpracování, dle [7]

4.1.4 Dopad plátcovství DPH na hospodaření obce Předhradí

Obec se dobrovolně registrovala jako plátc DPH z důvodu výstavby splaškové kanalizace a ČOV, čímž si z celkové částky 36,3 mil. Kč v letech realizace 2012 a 2013 uplatnila odpočet daně ve výši cca 6 mil. Kč. Dosáhla tím výrazné úspory vlastních zdrojů zajištěných úvěrem. Obdobnou situaci řešila řada dalších malých obcí, které podobné stavby donutily k dobrovolné registraci plátce DPH. Obratu pro povinnou registraci ve výši 1 mil. Kč by pravděpodobně nikdy nedosáhla.

Pro účely analýzy byla využita data za poslední tři kalendářní roky. Rozborem jednotlivých daňových přiznání bylo zjištěno, že ve sledovaném období 2014-2016 převažovala vlastní daňová povinnost, jejíž celková výše byla ovlivněna povinností odvést daň z přijatých plnění v režimu PDP. Pokud by výpočet zahrnoval pouze vlastní zdaňované výnosy a uplatněný nárok

na odpočet daně, měla by obec Předhradí v roce 2014 nadměrný odpočet ve výši 325 811 Kč, v letech 2015 by vlastní daňová povinnost činila 39 980 Kč a v roce 2016 částku 28 663 Kč. Nadměrný odpočet v roce 2014 byl vykazován zejména v důsledku nižších výnosů ze stočného, které bylo poprvé inkasováno až v posledním čtvrtletí roku a také v důsledku rozsáhlých investic do objektů pronajímaných plátcům. V následujících dvou letech obec prováděla stavební zásahy ve většině případů na bytovém fondu, kde nemá nárok na odpočet.

Nejvyšší odpočty, a to ve výši 100 % si obec uplatňuje u provozu kanalizace a ČOV. Celková výše uplatněného odpočtu závisí na množství zdaňovaných vstupů. Prodej dřeva a práce s traktorem je druhý nejvýnosnější příjem, který podléhá DPH, avšak daň uplatněná ze vstupů je krácená poměrem. V případě nebytových prostor je plátcovství pro obec výhodné, pokud jsou realizovány nákladnější opravy či investice, u nichž si obec může uplatnit odpočet daně na vstupu. Při běžném provozu je vlastní daňová povinnost vyšší než uplatněný odpočet. Výnosy z ostatních činností a s nimi související nárok na odpočet jsou zanedbatelné.

Jak bylo již uvedeno, ceny poskytnutých zdanitelných plnění byly schválenými ceníky či smlouvami navýšeny o částku DPH, čímž došlo k přesunu daňového břemene na koncového spotřebitele. Lze tedy konstatovat, že v hodnoceném období přinesla obci pozice plátce DPH dodatečné příjmy do obecního rozpočtu v celkové výši 508 846 Kč, což odpovídá částkám odpočtu daně za jednotlivá období. Na druhou stranu je však obec Předhradí malou obcí, kde veškeré administrativní činnosti vykonává zejména účetní, které tak výrazně vzrostl rozsah pracovních povinností. Od 1. 1. 2016 vznikla obcím nová povinnost, a to zpracovávat měsíčně kontrolní hlášení. Účetní tak stráví měsíčně v průměru čtyři pracovní dny s administrativou spojenou s DPH. Orientace v zákoně o DPH vyžaduje také neustálý profesní růst účetní, která musí minimálně dvakrát ročně absolvovat příslušná školení. Roční náklady obce na administrativní činnost představují částku přibližně 70 000 Kč, která zahrnuje náklady na plat, související odvody a školení. Časté změny zákona také vyžadují úpravy účetního softwaru, a v případě náročnějších projektů jsou využívány služby daňového poradce. Finanční náklady s tím spojené jsou však stanoveny individuálně.

4.2 Město Vysoké Mýto

Město Vysoké Mýto, které se nachází ve středu Pardubického kraje, bylo založeno Přemyslem Otakarem II. kolem roku 1262. K 31. 12. 2016 zde bylo přihláшено k trvalému pobytu celkem 12 123 občanů. Vysoké Mýto je obcí s rozšířenou působností, které vykonává státní správu pro správní obvod 40 obcí Pardubického kraje. Je zřizovatelem jedenácti příspěvkových organizací, z toho je deset školského typu (MŠ, ZŠ, ZUŠ, středisko volného času Mikádo) a Technických služeb Vysoké Mýto. Technické služby pro město zajišťují nakládání s odpady, údržbu komunikací, správu hřbitovů, údržbu veřejné zeleně, čistotu města, správu veřejného osvětlení a dále spravují sportovní zařízení města.

Město je také v rámci své samostatné působnosti zakladatelem několika společností, v nichž má 100% nebo většinový podíl, které slouží pro zajištění potřeb občanů a pro všestranný rozvoj svého území. Patří mezi ně:

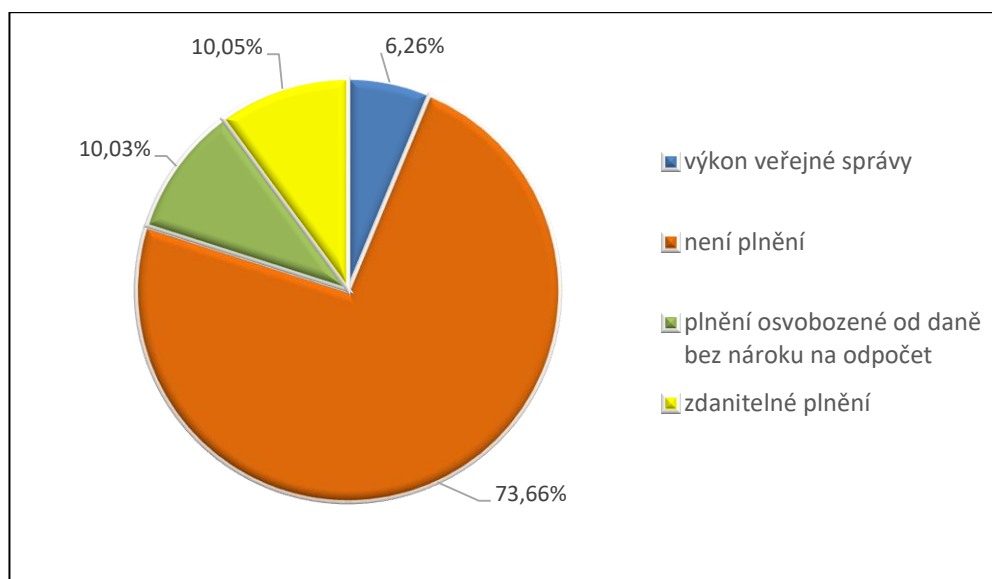
- Vodovody a kanalizace Vysoké Mýto, s.r.o.,
- Městské lesy Vysoké Mýto, s.r.o.,
- Sportcentrum Vysoké Mýto, s.r.o.,
- Městský bytový podnik Vysoké Mýto, s.r.o.,
- Vysokomýtská kulturní o.p.s.

Městský bytový podnik Vysoké Mýto na základě mandátní smlouvy vykonává pro město hospodářskou činnost spočívající ve správě nemovitostí, tj. bytových domů, pozemků a jiných staveb, včetně v nich umístěných a zabudovaných technických zařízení a zařizovacích předmětů. Vysokomýtská kulturní zajišťuje kulturní, poradatelskou a agenturní činnost pro obyvatele města a regionu včetně propagace své činnosti a místní kultury. Provozuje středisko M-klub, Šemberovo divadlo, Muzeum českého karosářství, knihovnu a Městskou galerii. Tato obecně prospěšná společnost vznikla k 1. 8. 2012 transformací z Městského klubu Vysoké Mýto s.r.o., jehož 100% vlastníkem bylo město.

Plátcem DPH se město stalo od 1. 1. 2009, a to v důsledku změny ZDPH ve způsobu sledování obratu pro účely daně z přidané hodnoty a zařadilo se tak mezi první města, která se musela povinně registrovat jako plátce DPH. V souvislosti se změnou režimu z neplátce na plátce DPH uplatnilo město ve svém prvním daňovém přiznání nárok na odpočet daně u zboží, které bylo k datu registrace uvedeno v obchodním majetku města a bylo pořízeno během posledních dvanácti měsíců před datem registrace. Město Vysoké Mýto si tak v 1. čtvrtletí roku 2009 uplatnilo odpočet daně ve výši 334 tis. Kč. V současnosti je město měsíčním plátcem DPH.

Povinnou registrací došlo ke vzniku nové administrativní zátěže, ale i k možnosti uplatnění odpočtu daně na vstupu u vybraných činnostech. V souvislosti s touto daňovou povinností musely být jednotlivé činnosti města správně rozčleněny podle vztahu k DPH. V případě zdanitelných plnění byla provedena optimalizace ohledně uplatnění nároku na odpočet daně v maximální možné míře a jako jedno z mála měst začalo Vysoké Mýto používat poměrový i krácený koeficient při nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění.

Analýza výnosů města Vysoké Mýto podle jednotlivých druhů v členění dle příslušnosti k DPH je uvedena na Obrázku 4. Podkladem vykázaných údajů byl výkaz zisku a ztrát sestavený ke dni 31. 12. 2016.



Obrázek 4: Podíl činností města Vysoké Mýto na celkových výnosech za rok 2016

Zdroj: vlastní zpracování, dle [6]

Tak jako u obce Předhradí největší část výnosů představují činnosti, které nejsou považovány za uskutečněná plnění (73,66 %) a DPH se na ně tudíž nevztahuje. Výkon veřejné správy (6,26 %) je z důvodů širšího rozsahu vzhledem k typu obce vyšší o cca 3 % než u obce Předhradí. Z pohledu DPH je však rozhodující zejména poměr plnění, která jsou předmětem DPH, k celkovým výnosům. Předmětem DPH bylo v roce 2016 cca 20 % celkových výnosů, z nichž polovina představovala zdanitelná plnění. Mezi zdanitelná plnění, u nichž je město osobou povinnou k dani v základní sazbě, patří zejména nájem nebytových prostor plátcům, služeb souvisejících s nájmem bytů a nebytových prostor (úklid, energie, revize apod.), nájem pozemků plátcům, nájem movitých věcí, výnosy z věcných břemen, kopírování, prodej zboží v IC a výnosy z reklamy. Plnění ve snížené sazbě zahrnují nájem v ubytovacím zařízení, služby spojené s užíváním bytů a nebytových prostor (vodné, stočné), služby v souvislosti s pečovatelskou službou (úklid, praní), dále prodej dřeva, prodej publikací, brožur a dále novin

a časopisů, u nichž reklama nepřesahuje 50 % plochy. Osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet se týkají zejména výnosů z pečovatelské činnosti zahrnuté do § 59 ZDPH, nájmu pozemků neplátcům a prodeje pozemků podle § 56 odst. 1 ZDPH.

Z hlediska porovnání výše vlastní daňové povinnosti a uplatněného nároku na odpočet byla provedena analýza daňových příznání za roky 2014-2016. Jednotlivá měsíční daňová příznání byla opět shrnuta do roční rekapitulace za příslušné roky.

4.2.1 Daňová povinnost města v roce 2014

V roce 2014 činila celková vlastní daňová povinnost města Vysoké Mýto 324 307 Kč. Z Tabulky 9 však vyplývá, že pokud by nebyl zohledněn režim PDP v ř. 10 a ř. 11, vykazovalo by město nadměrný odpočet ve výši 11 539 124 Kč.

Tabulka 9: Daňové příznání města za rok 2014 (v Kč)

Zdanitelná plnění	ř.	Základ daně		Daň na výstupu	
Poskytnutá zdanitelná plnění se základní sazbou daně	1	10 335 764		2 170 510	
Poskytnutá zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně	2	15 579 269		2 336 882	
Přijetí služby s místem plnění tuzemsku od osoby registr. k dani v jiném čl. státě	5	51 184		10 747	
Režim PDP se základní sazbou daně	10	50 120 306		10 525 266	
Režim PDP se sníženou sazbou daně	11	8 921 130		1 338 165	
Ostatní plnění		Hodnota			
Režim PDP – dodání zboží nebo služby	25	13 091			
Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění v základní sazbě	40	12 460 131	2 209 448	407 176	
Z přijatých zdanitelných plnění ve snížené sazbě	41	16 886 947	2 513 566	19 476	
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP v základní sazbě	43	52 809 802	11 009 677	80 379	
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP ve snížené sazbě	44	691 353	80 805	22 898	
Hodnota pořízeného majetku	47	53 181 675	10 931 153		
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	30 460 729			
Odpočet daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	44	Odpočet	233 167
Vypořádání odpočtu daně	53	Vypořádací koeficient (%)	46	Změna odpočtu	10 600
Daň na výstupu	62	16 381 570			
Odpočet daně (ř.46+52+53+60)	63	16 057 263			
Vlastní daňová povinnost	64	324 307			

Zdroj: vlastní zpracování, dle [6]

Největší část poskytnutých plnění v základní sazbě DPH, která jsou uvedena na ř. 1 DAP, se vztahovala k nájmu nebytových prostor a nájmu pozemků plátcům. Část výnosů představovaly úhrady za kopírování. Poskytnutá plnění ve snížené sazbě, která se uvádí do ř. 2 DAP, se týkala zejména výnosů z nájmu ubytovacího zařízení patřící pod CZ- CPA 55 Přílohy č. 2 k ZDPH a dále poskytování pečovatelských služeb zajišťovaných odborem sociálních služeb MěÚ patřící pod CZ-CPA 81.21.10 a 81.22.11 uvedené přílohy.

Město ve sledovaném roce nakoupilo software od německého plátce v přepočtu 51 184 Kč. Podle § 9 odst. 1 ZDPH se jedná se přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě a město bylo povinno z tohoto plnění odvést daň a uvést tuto skutečnost na ř. 5.

V tomto roce uplatněná daň v „klasickém“ režimu uvedená na ř. 40 a ř. 41 DAP, převyšovala vlastní daňovou povinnost z poskytnutých zdanitelných plnění (ř. 1 a ř. 2) o 402,68 tis. Kč. Uplatněný odpočet daně v základní sazbě se analogicky k poskytnutým plněním týkal provozních nákladů souvisejících s nebytovými prostory a pozemky pronajímaným plátcům. Ve snížené sazbě byl odpočet uplatněn u nákladů za úklid, vodné a stočné u ubytovacího zařízení, dále bytů a nebytových prostor. Jak již bylo zmíněno, správu nemovitostí na základě mandátní smlouvy vykonává společnost Městský bytový podnik Vysoké Mýto s.r.o., za což mu je poskytována měsíční odměna podle každoročně aktualizovaného počtu spravovaných jednotek. Činnost správce spočívá v zajištění provozu, údržby a běžných oprav u spravovaných nemovitostí. Současně vede evidence nájemců bytů, nebytových prostor a uzavírá s nimi nájemní smlouvy.

U přijatých plnění v režimu PDP (ř. 10 a ř. 11 DAP) město odvedlo daň ve výši 11 863,43 tis. Kč a z těchto plnění si uplatnilo odpočet daně v částce 11 137,99 tis. Kč, což je 94% uplatnění. Jednalo se především o dodávky stavebních a montážních prací v souvislosti s rekonstrukcí nevyužívaných objektů ve vlastnictví města, jejichž výsledkem byl vznik Muzea českého karosářství. Hodnota pořízeného majetku a uplatněná daň byla zahrnuta současně do ř. 47 DAP. Podle ustanovení § 78 ZDPH se u majetku, u něhož byl uplatněn odpočet daně, musí následujících 10 let po pořízení sledovat, zda nedošlo ke změně rozsahu použití a případně provést úpravu odpočtu daně.

Osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně ve výši 30 460,73 tis. Kč uvedená v ř. 50 DAP zahrnují z podstatné části výnosy z pečovatelské služby poskytované v souladu s § 56 ZDPH. Jedná se o služby poskytované podle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, a to zejména dle § 78 tohoto zákona. Dalším

významným a pravidelně se opakujícím výnosem uvedeným v ř. 50 DAP jsou nájmy bytů, nájem plynárenského zařízení, dále nájmy nebytových prostor a pozemků neplátcům.

4.2.2 Daňová povinnost města v roce 2015

V roce 2015 představovala vlastní daňová povinnost podstatně vyšší částku než v předešlém roce, kde byl uplatněn vysoký odpočet daně u pořízení majetku. Tabulka 10 shrnuje měsíční daňová přiznání za rok 2015.

Tabulka 10: Daňové přiznání města za rok 2015 (v Kč)

Zdanitelná plnění	ř.	Základ daně	Daň na výstupu		
Poskytnutá zdanitelná plnění se základní sazbou daně	1	14 729 112	3 093 116		
Poskytnutá zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně	2	16 676 160	2 501 352		
Režim PDP se základní sazbou daně	10	2 553 066	536 144		
Režim PDP se sníženou sazbou daně	11	6 758 714	1 013 808		
Ostatní plnění		Hodnota			
Režim PDP – dodání zboží nebo služby	25	20 240			
Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění v základní sazbě	40	3 116 349	332 388	322 048	
Z přijatých zdanitelných plnění ve snížené sazbě	41	9 587 415	1 418 968	19 145	
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP v základní sazbě	43	940 962	175 603	21 999	
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP ve snížené sazbě	44	782 603	108 350	9 040	
Hodnota pořízeného majetku	47	540 027	113 405		
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	25 600 775			
Odpočet daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	46	Odpočet	171 226
Vypořádání odpočtu daně	53	Vypořádací koeficient (%)	56	Změna odpočtu	37 224
Daň na výstupu	62	7 144 420			
Odpočet daně (ř.46+52+53+60)	63	2 243 759			
Vlastní daňová povinnost	64	4 900 661			

Zdroj: vlastní zpracování, dle [6]

Druh činností a typ plnění, u kterých mělo město povinnost odvést daň, byl v roce 2015 obdobný jako v roce předešlém. Na druhé straně uplatnění odpočtu se týkalo především provozních nákladů. Stavební a montážní práce vztahující se ke zdaňovaným činnostem, nebyly realizovány v takovém rozsahu jako v roce 2014. Jednalo se zejména o drobné stavební úpravy a běžné opravy.

V roce 2014 a 2015 došlo k dodání železného odpadu patřícího do seznamu zboží, u kterého se při dodání použije režim PDP. Základ daně se uvádí do ř. 25 DAP a daň v tomto případě odvádí odběratel.

Město určitá přijatá zdanitelná plnění používá jak pro ekonomické činnosti zdaňované, tak i pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet a musí tedy nárok na odpočet krátit podle § 76 ZDPH. Výchozí daň z těchto přijatých plnění činila v součtu 372 232 Kč, ta však musela být pokrácena na základě vypočítaného koeficientu. V průběhu roku 2015 byl koeficient pro výpočet daně v krácené výši stanoven podle předchozího roku v poměru 46 % a v posledním daňovém přiznání byl upraven podle skutečnosti a navýšen o 10 procentních bodů na 56 % a celkový odpočet daně v krácené výši v součtu představoval částku 208 450 Kč.

Odpočet daně v poměrné výši, který se uvádí do sloupce „V plné výši“ na příslušných řádcích 41 až 44 DAP uplatňovalo město Vysoké Mýto u činností, které se použily pro ekonomickou i neekonomickou činnost (výkon veřejné správy), a to pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu pro ekonomickou činnost na základě kvalifikovaného odhadu. Tento způsob odpočtu město používá zejména u přijatých plnění uskutečněných v objektu městského úřadu (opravy, materiál, software apod.).

Osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně se týkala opět stejných činností jako v předešlém roce. Navíc se uskutečnil pouze prodej pozemků ve výši 334 670 Kč, u nichž byla splněna podmínka pro osvobození uvedená v § 56 odst. 1 ZDPH.

Výnosy z prodeje pozemků se u obcí řadí mezi výnosy nahodilé. Jejich výše v daném kalendářním roce závisí na druhu lokality, schváleném územním plánu a na celkové strategii příslušné obce v nakládání s pozemky. Obecní zastupitelstvo nejčastěji schvaluje prodej pozemků za účelem výstavby inženýrskými sítí, průmyslových zón, ale i bytové výstavby. Zejména malé obce se snaží zvýhodněným prodejem pozemků podpořit bytovou výstavbu v obci, a tím zvýšit počet obyvatel s cílem dosažení vyššího podílu na daňových výnosech. V současné době probíhá v řadě obcí odprodej pozemků v důsledku digitalizace. Výnosy z prodeje pozemků se nezapočítávají do koeficientu pro krácený odpočet dle § 76 ZDPH.

4.2.3 Daňová povinnost města v roce 2016

Poslední období, ve kterém byl sledován dopad plátcovství na hospodaření města Vysokého Mýta, byl rok 2016. Struktura činností, která byla předmětem daně, byla obdobná jako v předchozích dvou letech. Celková vlastní daňová povinnost města v tomto roce dosahovala

výše 3 619, 75 tis. Kč, což bylo o cca 1 300 tis. Kč méně než v roce 2015. Příslušná zdanitelná plnění v podobě souhrnného ročního daňového přiznání jsou vyčíslena v Tabulce 11.

Tabulka 11: Daňové přiznání města za rok 2016 (v Kč)

Zdanitelná plnění	ř.	Základ daně	Daň na výstupu		
Poskytnutá zdanitelná plnění se základní sazbou daně	1	12 320 623	2 587 339		
Poskytnutá zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně	2	14 392 442	2 158 860		
Pořízení zboží z jiného členského státu	4	4 843	726		
Přijetí služby s místem plnění tuzemsku od osoby registr. k dani v jiném čl. státě	5	68 065	14 294		
Režim PDP se základní sazbou daně	10	3 154 317	662 406		
Režim PDP se sníženou sazbou daně	11	8 256 106	1 238 416		
Ostatní plnění		Hodnota			
Režim PDP – dodání zboží nebo služby	25	13 248			
Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění v základní sazbě	40	4 150 418	539 303	332 286	
Z přijatých zdanitelných plnění ve snížené sazbě	41	12 423 260	1 841 984	21 501	
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP v základní sazbě	43	1 639 915	331 209	13 173	
Ze zdanitelných plnění v režimu PDP ve snížené sazbě	44	961 928	138 358	5 932	
Hodnota pořízeného majetku	47	1 613 152	328 364	10 396	
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50	26 663 668			
Odpočet daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	56	Odpočet	208 818
Vypořádání odpočtu daně	53	Vypořádací koeficient (%)	51	Změna odpočtu	-18 643
Úprava odpočtu daně	60	1 258			
Daň na výstupu	62	6 662 041			
Odpočet daně (ř.46+52+53+60)	63	3 042 287			
Vlastní daňová povinnost	64	3 619 754			

Zdroj: vlastní zpracování, dle [6]

Nižší daňová povinnost oproti roku 2015 vznikla v důsledku poklesu zdanitelných výnosů a naopak vyšších výdajů, z nichž byla uplatněna daň na vstupu. Nově se na ř. 4 DAP projevilo pořízení zboží z jiného členského státu. Jednalo se o nákup cibulovin z Holandska v hodnotě 4 843 Kč, který byl zdaněný 15% sazbou DPH. Ve sledovaném roce byl pořízen program pro dálkovou správu smluv a upgrade SW TeamViewer od německého plátce v celkové hodnotě 68 065 Kč a město z tohoto plnění odvedlo daň ve výši 14 294 Kč (ř. 5 DAP).

Struktura činností, u nichž byl uplatněn odpočet daně z přijatých plnění obsažených v ř. 40 až ř. 44, byla téměř totožná jako v letech 2014 a 2015. Kromě běžných provozních výdajů a drobných oprav byla v tomto roce uplatněna daň na vstupu z plnění, která byla použita na stavební úpravy střediska M-klub, rekonstrukci Krytého plaveckého bazénu, vybudování technické infrastruktury k nové bytové výstavbě, a v poslední řadě i na pořízení zvukové techniky do Šemberova divadla.

V tomto roce byl vypořádací koeficient nižší než stanovený k 1. 1. 2016 a byla tedy provedena úprava odpočtu daně snížením o částku 18 643 Kč. Jelikož došlo ke změně v rozsahu použití dlouhodobého majetku, u kterého byl při pořízení uplatněn odpočet daně, musela být provedena úprava odpočtu daně dle § 78 ZDPH ve výši 1 258 Kč.

Výše daně na výstupu u přijatých plnění v režimu PDP se každoročně vyvíjí odlišně v závislosti na objemu uskutečněných stavebních a montážních prací, které souvisí s investiční výstavbou, rekonstrukcí nebo opravou městského majetku. Pouze v případech, kdy dodávky stavebních prací výlučně souvisí s výkonem veřejné správy a tato skutečnost je dodavateli příslušným způsobem oznámena, se režim PDP neuplatní. Avšak v souvislosti s institutem ručení zdanitelného plnění podle ustanovení § 109 ZDPH obce z hlediska opatrnosti od tohoto způsobu postupně ustupují, prohlášení dodavateli nevystavují a daň odvedou. V souvislosti s rozšíření plnění, na něž se vztahuje režim PDP od 1. 4. 2015, se mohou u vybraných obcí objevit i případy pořízení mobilních telefonů, notebooků nebo tabletů v částce, která v základu daně převyšuje 100 000 Kč, což může opět zvýšit celkovou daňovou povinnost obce.

4.2.4 Dopad plátcovství DPH na hospodaření města Vysoké Mýto

Město Vysoké Mýto se povinně registrovalo jako plátce DPH od 1. 1. 2009 účinností novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kdy dosáhlo zákonnou hranici nově definovaného obratu. Došlo tak ke spuštění náročného procesu, který zahrnoval úpravy softwaru, oznamovací povinnost dodavatelským subjektům, úpravy smluv, proškolení zainteresovaných osob, úpravu interních směrnic ohledně systému předávání podkladů, sledování termínů apod. Důležité bylo zejména správné rozlišení jednotlivých činností ve vztahu k DPH a nastavení takového režimu ve vztahu ke zdanitelným plněním, aby bylo možné uplatňovat daň v co nejvyšším zákonném rozsahu.

Město převedlo činnosti, u kterých by samo nemělo nárok na odpočet daně, na své zřízené organizace. Tyto subjekty hospodaří s majetkem města na základě nájemní smlouvy v režimu DPH a město má tak možnost uplatnění plného odpočtu daně u případných oprav či jiných stavebních zásahů. V případě zřizované organizace Vysokomýtské kulturní o.p.s. město

uplatňuje plné odpočty u střediska M-klub, Šemberova divadla, Muzea českého karosářství, knihovny a Městské galerie. Např. v souvislosti s Muzeem českého karosářství byl v roce 2014 uplatněn odpočet přesahující 10 mil. Kč. Provoz sportovních zařízení jako je letní koupaliště, krytý plavecký bazén, městský stadion, a také sportcentrum je formou nájemního vztahu zajišťován Technickými službami města Vysoké Mýto, čímž dochází rovněž k optimalizaci odpočtů daně. Pokud by výše vyjmenovaná zařízení byla provozována přímo městem, vztahovalo by se na kulturní a sportovní činnosti uskutečňované ve vyjmenovaných zařízení osvobození od daně bez nároku na odpočet daně podle ustanovení § 61 písm. d) a e) ZDPH.

Vliv plátcovství DPH na hospodaření města byl sledován po dobu tří na sebe navazujících let. Celková rekapitulace je uvedena v Tabulce 12. Plnění v jednotlivých letech byla rozdělena na „klasická zdanitelná plnění“, tj. ř. 1, 2, 40 a 41 DAP a na plnění v režimu přenesené daňové povinnosti (vč. plnění z ř. 4 a 5 DAP). Největší poměr uplatněného odpočtu vůči daňové povinnosti byl zaznamenán v roce 2014, a to v důsledku realizace projektu Muzeum českého karosářství. V následujících dvou letech byla daň uhrazená na výstupu výrazně vyšší než uplatněné odpočty. Důvodem byly jednak vyšší výnosy než náklady a dále menší rozsah oprav a plnění investičního charakteru, u nichž byl možný odpočet daně.

Tabulka 12: Zkrácená rekapitulace daňové povinnosti za roky 2014-2016 (v Kč)

Období	Daň na výstupu	Daň na vstupu	Vlastní daňová povinnost	Upravená vlastní daňová povinnost
ROK 2014				
klasická zdanitelná plnění	4 507 392	4 919 274	324 307	-11 549 871
plnění v režimu přenesení daňové povinnosti	11 874 178	11 137 989		
ROK 2015				
klasická zdanitelná plnění	5 594 468	1 942 424	4 900 661	3 350 709
plnění v režimu přenesení daňové povinnosti	1 549 952	301 335		
ROK 2016				
klasická zdanitelná plnění	4 746 199	2 562 977	3 619 754	1 703 912
plnění v režimu přenesení daňové povinnosti	1 915 842	479 310		
CELKEM	30 188 031	21 343 309	8 844 722	-6 495 250

Zdroj: vlastní zpracování

Za sledované období celková vlastní daňová povinnost dosahovala částky 8 844 722 Kč. Avšak pokud by tato suma byla ponížena o částku odvedenou za přijatá zdanitelná plnění v režimu PDP, dalo by se konstatovat, že město vykazovalo nadměrný odpočet daně ve výši 6 493 991 Kč. Daň uhrazenou na výstupu v případě klasických zdanitelných plnění ve svém důsledku uhradili koneční spotřebitelé, takže celkový dopad na rozpočet města v hodnoceném

období představoval příjem z uplatněného odpočtu daně v celkové výši 21 343 309 Kč. Nejvyšší úspora v rozpočtu města v podobě uplatněných odpočtů byla zaznamenána v roce 2014, a to v celkové výši 16 057 263 Kč.

Plátcovství DPH přineslo městu Vysoké Mýto zejména kladné dopady na rozpočet, ale také nevýhody. Nespornou výhodou je, že při správném nastavení režimu má město možnost uplatnit si daň na vstupu u finančně náročných akcí, čímž je dosaženo významných úspor. V případě kráceného nároku na odpočet daně u pořizovaného majetku je třeba posoudit výši nároku a administrativní náročnost spojenou se sledováním, zda nedošlo v následujících pěti, resp. deseti letech ke změně rozsahu použití. Další otázkou je čerpání dotací, kdy je nutné individuálně zvážit veškeré dopady na hospodaření města.

U dodávek služeb a zboží úzce souvisejících s užíváním bytu a nebytových prostor město nevyužívá možnosti přeúčtování podle § 36 odst. 11 ZDPH, ale uplatňuje daň na vstupu i na výstupu. Nájem bytů, nebytových prostor a ubytovacího zařízení má vyčleněn v hospodářské činnosti, kterou na základě mandátní smlouvy vykonává Městský bytový podnik. Pouze při přeúčtování telefonů a energií nájemcům v objektu městského úřadu postupuje město podle výše uvedeného ustanovení.

U přijatých plnění používaných výlučně ke zdaňované činnosti uplatňuje město plný nárok na odpočet daně. V případech plnění, které jsou používány současně ke zdaňovaným činnostem a zároveň k výkonu veřejné správy, používá kráticích koeficientů. V případě kráticího koeficientu dle § 76 ZDPH je odpočet aplikován u všech vstupů, u nichž to zákon umožňuje, a to bez ohledu na částku. Odpočet v poměrné výši dle § 75 ZDPH v podobě režijního koeficientu vychází z rozpočtu a předpokládaných výnosů ekonomické činnosti, kdy aktualizace je prováděna pouze u rozpočtových opatření, u kterých dojde ke změně v rozpočtu o více než 5 %. Takto zjištěný poměr je považován za zálohový a na konci roku je prováděn přepočtení s testováním případné změny.

Plátcovství daně z přidané hodnoty klade vysoké administrativní a časové nároky na odpovědné osoby. Ve Vysokém Mýtě mají ve své pracovní náplni oblast DPH čtyři zaměstnanci o celkovém pracovním úvazku 0,60, což může za rok představovat částku cca 245 tis. Kč. Tito zaměstnanci se musí pravidelně účastnit školení, jejichž cena se pohybuje v rozmezí 1 300-1 600 Kč za kurz, tj. cca 6 000 Kč ročně. Město, vzhledem ke své velikosti, rozsahu činností a komplikovanosti případů, využívá služeb daňového poradce, které ročně

představují částku kolem 31 000 Kč. Režijní náklady na obsluhu DPH tak mohou ročně dosáhnout částky téměř 300 000 Kč.

4.3 Město Skuteč

Město Skuteč se rozlohou a počtem obyvatel řadí mezi středně velká města Pardubického kraje. Nachází se stejně jako obec Předhradí v okrese Chrudim. Podle statistických údajů k datu 31. 12. 2016 zde bylo hlášeno k trvalému pobytu 5 056 obyvatel. Město Skuteč je obcí II. typu, tzn. obcí s pověřeným obecním úřadem a její správní obvod zahrnuje 12 obcí. Město je v současné době zřizovatelem sedmi příspěvkových organizací školského typu (MŠ, ZŠ, ZUŠ, Školní jídelna) a dále SeniorCentra Skuteč, které bylo zřízeno za účelem zajištění sociální pomoci starým a zdravotně postiženým občanům, poskytující služby podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách.

Město je v souladu se zákonem o obcích zakladatelem obchodních společností, v nichž má 100% podíl. Jednou z nich je společnost Městské vodovody a kanalizace Skuteč s.r.o., která byla založena schválením zastupitelstva v roce 2000 na základě vystoupení ze společnosti VAK Chrudim. Společnost hospodáří částečně s majetkem vloženým do základního jmění (vodovodní a kanalizační sítě) a částečně s majetkem města (ČOV), který je užíván na základě nájemní smlouvy. Druhou společností je Městská sportoviště Skuteč s.r.o., která na základě nájemní smlouvy provozuje sportovní zařízení města. V souladu se zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích a dále zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů město založilo k zabezpečení svých veřejně prospěšných činností také organizační složky Městskou knihovnu a Městské muzeum.

Město se stalo plátcem DPH od 1. 5. 2009 na základě povinné registrace z důvodu dosažení zákonem stanoveného obratu, jehož sledování je uvedeno v Tabulce 13.

Tabulka 13: Obrat města splňující limit pro povinnou registraci (v Kč)

Ekonomické činnosti	Uskutečněná plnění	
	leden 2009	únor 2009
nájem nebytových prostor	328 497	234 427
nájem bytů	322 000	322 000
nájem pozemků	7 620	6 214
krátkodobé pronájmy	0	14 900
prodej dřeva	42 477	5 340
hlášení rozhlasem	0	400
inzerce v obecním zpravodaji, vč. prodeje	400	14 398
úhrada za věcná břemena	0	2 000
prodej zboží v TIC	0	5 405

CELKEM	700 994	605 084
---------------	----------------	----------------

Zdroj: vlastní zpracování, dle [5]

Limit pro povinnou registraci 1 mil. Kč byl překročen v měsíci únoru 2009, což znamenalo, že do 15. 3. 2009 bylo město Skuteč povinno podat přihlášku k registraci daně z přidané hodnoty a s účinností od 1. 5. 2009 se stalo plátcem DPH (podle právní úpravy do konce roku 2012). Z výše uvedeného rozboru je zřejmé, že dosažení obratu pro povinnou registraci bylo ovlivněno zejména výší výnosů z nájmu bytů a nebytových prostor. Město Skuteč je měsíčním plátcem DPH. Výjimku představovaly pouze roky 2009 a 2015, kdy město bylo čtvrtletním plátcem.

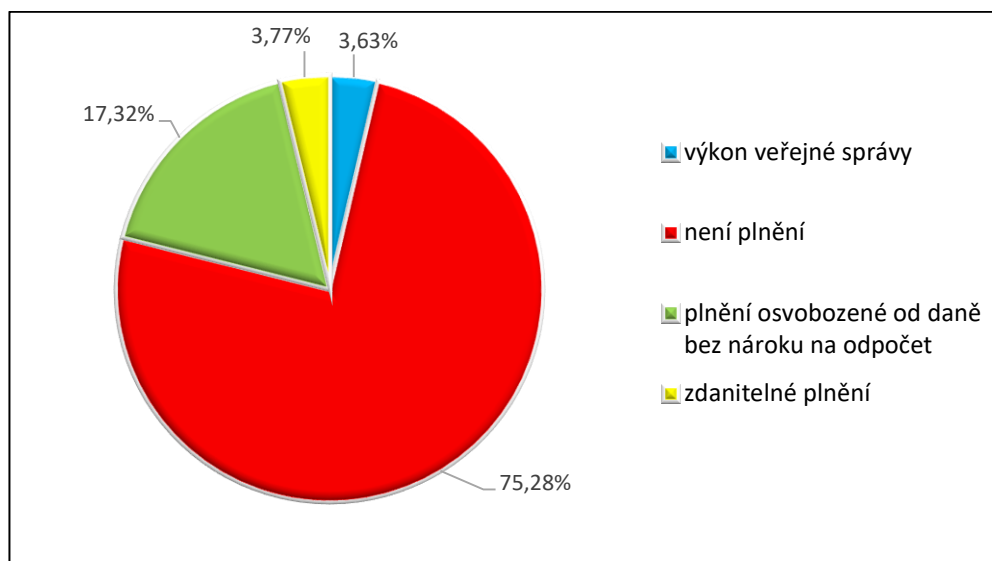
Tak jako pro ostatní obce, které se staly plátcí DPH, to pro město znamenalo vyšší kvalifikační nároky na odpovědné zaměstnance, růst časového rozsahu, nové evidenční požadavky a s tím spojené finanční náklady na úpravu účetního softwaru, zaškolení zaměstnanců a služby daňového poradce. Dále bylo nutné rozčlenit činnosti města z pohledu DPH a zjistit předpoklad dosažení zákonem stanoveného obratu (Příloha A) a dále určit možnost rozsahu případných odpočtů daně u přijatých plnění.

Město Skuteč veškerou ekonomickou činnost uskutečňuje v rámci své hlavní činnosti. Z hlediska nároku na odpočet si město uplatňuje odpočet daně pouze u přijatých zdanitelných plnění, kde je přímé přiřazení k uskutečněným zdanitelným plněním. Jedná se zejména o přijatá zdanitelná plnění související s lesním hospodářstvím, provozem smuteční síně, která je krátkodobě pronajímána pohřebním službám, dále plnění spojená s provozem rekreačního objektu pronajímaného vlastním zaměstnancům. Jednoznačně přiřaditelná jsou i plnění týkající se pořízení zboží za účelem prodeje. Při pořízení zboží za účelem prodeje od plátců je uplatňována daň na vstupu u celé dodávky. V případě, že je zboží později použito k jiným účelům, např. k propagaci či darování, je na základě dokladu o použití dříve uplatněná daň odvedena.

Vzhledem k administrativní náročnosti daňové evidence si město krácený nárok na odpočet dle § 76 ZDPH, jehož výše se pohybuje v rozmezí 10-20 %, neuplatňuje. Poměrový odpočet daně dle § 75 ZDPH uplatňuje u vstupů na výrobu kalendářů či publikací, a to v poměru kusů určených k prodeji a dále u nákladů na tisk místního zpravodaje v rozsahu stran věnovaných komerční reklamě. Od roku 2016 začalo město uplatňovat poměrný odpočet daně rovněž u významnějších zdanitelných plnění, týkajících se objektu občanské vybavenosti, který je využíván částečně k výkonu veřejné správy a částečně ke zdaňované činnosti (krátkodobý

pronájem – plesy, rodinné oslavy, apod.). Poměrný koeficient byl stanoven na základě poměru podlahové plochy využívané k ekonomické činnosti, zjištěné z pasportu objektu.

Stejně jako u obce Předhradí a města Vysoké Mýto byl proveden přehled (Obrázek 5), který představuje podíl jednotlivých druhů činností, členěných ve vztahu k DPH, na celkových výnosech města. Analýza byla provedena z dat získaných z výkazu zisku a ztrát města Skutče sestaveného ke dni 31. 12. 2016.



Obrázek 5: Podíl činností města Skutče na celkových výnosech za rok 2016

Zdroj: vlastní zpracování, dle [5]

Stejně jako u předchozích dvou analyzovaných obcí představují přibližně tři čtvrtiny výnosů města Skutče daňové výnosy, přijaté transfery, přijaté dary a úroky, které se z pohledu DPH nepovažují za plnění. Výnosy spojené s výkonem veřejné správy zaujímají, stejně jako u obce Předhradí, necelá 4 %. U města Vysoké Mýto byl tento podíl vyšší (6,26 %) a to z důvodu rozsáhlejšího výkonu přenesené působnosti.

Rozsah činností, která jsou předmětem DPH je totožný jako u města Vysoké Mýto, avšak v případě Skutče jejich převážnou část tvoří činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Tato skutečnost má rozhodující vliv výši krátících koeficientů. Největší část poskytnutých zdanitelných plnění zaujímají nájmy nebytových prostor (s plátcí DPH) a prodej dřeva z obecního lesa. V menším poměru se pak na zdanitelných plnění podílejí inzerce v obecním zpravodaji, hlášení rozhlasem, prodej zboží v TIC, ubytování v rekreačním zařízení města poskytované zaměstnancům, úhrady za zřízení věcného břemene, krátkodobé pronájmy, nájmy movitých věcí, poskytnutí práva na umístění zařízení, kopírování a výlep plakátů.

Osvobozená plnění tvoří v převážné většině výnosy z kulturní činnosti, vč. muzea a knihovny, dále výnosy z nájmu bytů, nebytových prostor (neplátci), z nájmu a prodeje pozemků splňujících podmínky osvobození od daně dle § 56 odst. 1 ZDPH. Avšak v souvislosti s výklady GFŘ k aplikaci § 56 ZDPH roste počet případů, kdy nelze osvobození aplikovat, a výnosy z prodeje pozemků se budou z velké části přesouvat do režimu zdaňování.

4.3.1 Daňová povinnost města 2014-2016

Vliv plátcovství na hospodaření města Skutče byl z důvodu srovnání analyzován za stejná období jako v případě obce Předhradí a města Vysoké Mýto. Údaje z daňových přiznání za roky 2014 až 2016 byly sumarizovány do níže uvedené Tabulky 14, ze které je patrné jak se vyvíjela daňová povinnost města v jednotlivých letech.

Tabulka 14: Rekapitulace daňové povinnosti za roky 2014-2016 (v Kč)

Zdanitelná plnění						
ROK 2014			ROK 2015		ROK 2016	
ř.	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu	Základ daně	Daň na výstupu
1	3 300 159	698 727	4 880 683	1 024 973	3 656 070	767 806
2	168 225	25 237	151 897	21 907	198 945	27 257
10	1 150 448	241 595	2 710 164	569 134	7 848 069	1 648 093
11	1 677 222	251 585	2 605 627	390 845	6 032 738	904 911
25			324		8 480	
Nárok na odpočet daně						
ROK 2014			ROK 2015		ROK 2016	
ř.	Základ daně	V plné výši	Základ daně	V plné výši	Základ daně	V plné výši
40	355 724	74 703	733 900	154 121	1 977 238	415 219
41	31 086	4 662	21 803	3 169	46 037	6 870
43			385 728	81 003	1 266 109	265 883
44					41 515	6 511
47						
50	17 072 211		17 088 971		17 695 882	
62		1 217 144		2 006 859		3 348 067
63		79 365		238 293		694 483
64		1 137 779		1 848 361		2 653 584

Zdroj: vlastní zpracování, dle [5]

Daň na výstupu u „klasických“ zdanitelných plnění (ř. 1 a ř. 2 DAP) se pohybuje v jednotlivých letech ve stejné úrovni. Mírný výkyv byl zaznamenán v roce 2015, který nastal

v důsledku prodeje stavebního pozemku. Nejvýznamnější část poskytnutých zdanitelných plnění v základní sazbě představují nájmy nebytových prostor plátcům, výnosy z prodeje dřeva a výnosy z reklamy. Ostatní plnění se týkají nájmu pozemků plátcům, nájem movitých věcí, prodej zboží v TIC, úhrady za zřízení věcného břemene, hlášení rozhlasem, výlepy plakátů, inzerce v obecním zpravodaji a kopírování. Ve snížené sazbě byl zdaňován prodej palivového dřeva v polenech, prodej obecního zpravodaje, ve kterém reklama nepřesahuje 50 % celkové plochy a dále příjem za ubytování v rekreačním objektu sloužícího pro potřeby zaměstnanců. Celková daň na výstupu (ř. 62 DAP) v jednotlivých letech byla ovlivněna zejména změnou objemu přijatých zdanitelných plnění v režimu PDP. V roce 2016 byla daňová povinnost v režimu PDP oproti předchozím dvěma letem výrazně vyšší, a to z důvodu výměny střechy na smuteční síni, dodávky klimatizace do kabiny technika v kulturním zařízení a dále realizace energeticky úsporných opatření na objektech města.

Výše uplatněné daně se v jednotlivých letech výrazně liší. Největší částka uplatněného odpočtu daně byla vykazována v roce 2016, kdy byla uplatněna daň na vstupu v souvislosti s výměnou střechy na smuteční síni a pořízením vodovodní a kanalizační sítě, která je pronajímána společnosti Městské vodovody a kanalizace Skuteč s.r.o. V úvodu kapitoly popisující jednotlivé činnosti města ve vztahu k DPH bylo uvedeno, že je uplatňován odpočet daně pouze u činností s plným nárokem na odpočet daně. Těmito činnostmi jsou zejména provoz smuteční síně, která je pronajímána pohřebním službám zajišťujícím smuteční obřady, dále lesní hospodářství (správa lesa, sazenice, ožínání, těžba atd.), ubytování v městském rekreačním zařízení a prodej zboží v TIC. Zároveň město uplatňuje odpočet daně u plnění používaných v nebytových prostorách, které jsou pronajímány plátcem DPH.

Poměrný nárok na odpočet daně dle § 75 ZDPH město ve sledovaném období uplatňovalo v případě pořízení kalendářů, a to v poměru počtu určeném k prodeji. Dále město využilo možnosti poměrného odpočtu u objektu občanské vybavenosti, jejíž dílčí prostory jsou krátkodobě pronajímány, ostatní jsou využívány k výkonu veřejné správy. Na základě výměru prostor využívaných k ekonomické činnosti, byl tento poměr stanoven ve výši 53 %. Krácený nárok dle § 76 ZDPH město nepoužívá, a proto není příslušný řádek daňového přiznání ani uveden ve výše uvedené tabulce.

Osvobozená plnění na ř. 50 DAP se každoročně pohybují v přibližně stejné výši. Největší část z nich tvoří nájmy bytů, nebytových prostor a výnosy ze vstupného na kulturní pořady. Mezi další osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet, která město uskutečňuje, patří nájem pozemků neplátcům, prodej pozemků osvobozených od daně splňující podmínky

ustanovení § 56 odst. 1 ZDPH, zápisné do tanečních, vstupné do expozic městského muzea a čtenářské poplatky v městské knihovně.

Město vykazovalo v jednotlivých měsících příslušného roku převážně vlastní daňovou povinnost, která je výsledkem vyšších výnosů, u nichž je povinno odvést daň a nižších nákladů umožňujících odpočet daně. Významným poměrem se na částce odvedené daně podílela přijatá zdanitelná plnění v režimu PDP, která se však pouze z části vztahovala ke zdaňovaným činnostem měst, což znemožňovalo uplatnění odpočtu daně. V případě „očistění“ daně na výstupu na ř. 62 DAP o přijatá zdanitelná plnění v režimu PDP (ř. 10 a ř. 11 DAP) by nejnižší vlastní daňová povinnost byla v roce 2016, a to pouze ve výši 100 580 Kč.

4.3.2 Dopad plátcovství DPH na hospodaření města Skuteč

Ohledně porovnání výše uplatněného odpočtu daně u jednotlivých činností ve vztahu k vlastní daňové povinnosti byl zpracován následující přehled (Tabulka 15). Pro rozbor byl zvolen rok 2016, ve kterém byl ze tří analyzovaných let uplatněn nejvyšší odpočet daně. Do rozboru nebyla zahrnuta částka 1 794,87 Kč za přefakturaci materiálu, jelikož uhrazená a uplatněná daň byla ve stejné výši.

Tabulka 15: Uplatněný odpočet ve vztahu k poskytnutým plněním za rok 2016 (v Kč)

Druh činnosti	Vlastní daňová povinnost	Uplatněný nárok
nebytové prostory	552 306,75	24 938,48
smuteční síň	36 878,10	261 055,59
lesní hospodářství	92 302,63	34 057,99
vodovodní a kanalizační infrastruktura	-	335 782,67
obecní zpravodaj	21 671,82	-
pozemky (vč. věcných břemen)	31 221,29	-
místní rozhlas	2 222,08	-
reklama	21 918,44	-
TIC	30 525,72	12 663,05
rekreační objekt	1 684,78	24 189,70
výlepy plakátů	1 730,92	-
kopírování	805,98	-
CELKEM	793 268,51	692 687,48

Zdroj: vlastní zpracování, dle [5]

Z přehledu je zřejmé, že až na výjimky byl uplatněný nárok na odpočet daně ve vztahu k jednotlivým druhům činností minimální. Výjimku tvořila přijatá zdanitelná plnění použitá u smuteční síně a výše zmiňované vodovodní a kanalizační infrastruktury. Jedná se však o plnění, která se každoročně neopakují, a dá se tedy konstatovat, že uplatněný odpočet daně

z provozní činnosti je zanedbatelný. Podobná situace byla i v ostatních letech. Navíc město uskutečňuje plnění, u nichž buď nemá buď žádné vstupy, nebo by uplatněná daň musela být krácena v příslušném poměru. Jedná se např. o prodej pozemků, zřízení věcných břemen, hlášení rozhlasem, poskytnutí reklamy, výlepy plakátů, inzerce v místním zpravodaji.

Z provedených analýz rovněž vyplývá, že výše uplatněného nároku na odpočet se odvíjí od objemu přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k daným činnostem. Jak bylo uvedeno v Tabulce 13, byl v případě města Skuteč tento objem plnění ve všech sledovaných letech podstatně nižší než objem zdaňovaných výnosů.

Pro město Skuteč je plátcovství za současné situace výhodné pouze v případě realizace nákladnějších projektů (oprav, rekonstrukcí, pořízení majetku), u nichž si může uplatnit daň na vstupu v plném rozsahu. Obec Předhradí i město Vysoké Mýto jako plátcí DPH využívají možnosti odpočtu v krácené výši podle § 76 ZDPH. Aplikace tohoto ustanovení je však vhodná v těch případech, kdy výše uplatněného odpočtu z přijatých plnění převyšuje náklady spojené se zvýšenou daňovou administrativou. Stojí tedy za úvahu, zda by bylo možné zvýšení uplatňovaných odpočtů města Skuteče použitím krátkého koeficientu či rozšíření případů využívání poměrného krácení dle § 75 ZDPH, a to s ohledem na celkovou efektivitu.

4.3.3 Návrh optimalizace daňové povinnosti města Skuteč

Město Skuteč se, na základě analýzy provedené ve spolupráci s daňovým poradcem, rozhodlo poměrný odpočet a krácený odpočet daně až na výjimky neuplatňovat. Toto stanovisko bylo zapracováno do Směrnice k DPH. Vzhledem ke skutečnosti, že se údaje sloužící jako podklad k přijatému rozhodnutí mohly změnit, byla v této práci provedena aktualizace výpočtu a případné úpravy smluvních vztahů s nájemci nebytových prostor. Pro výpočet byla použita data z daňového přiznání za rok 2016 (Tabulka 14).

Nejprve byl z údajů daňového přiznání proveden výpočet hodnoty koeficientu dle § 76 ZDPH, na jehož základě byla zjištěna výše potenciálního nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Na základě vzorce pro výpočet krátkého koeficientu byl z příslušných řádků DAP proveden následující výpočet:

$$\frac{3\,855\,015 + 8\,480 - 50\,670}{3\,812\,825 + 17\,695\,882 - 538\,620} \times 100 = 18,18 = 19 \%$$

Číselník ve vzorci obsahuje částky z ř. 1, 2 (základ daně) a ř. 25, od kterých je odečtena částka za převod pozemků s nárokem na odpočet daně. Jmenovatel tvoří suma částek v čitateli, k nimž

je přičtena částka z ř. 50 a odečten výnos z převodu pozemků bez nároku na odpočet daně. Hodnota výsledného vypořádacího koeficientu za rok 2016 by činila 19 %.

Následně byla z přijatých zdanitelných plnění zvolena ta, která se týkala činností zdaňovaných, ale i osvobozených bez nároku na odpočet daně. V úvahu přicházela plnění vztahující se k nemovitostem, které splňují uvedené podmínky. Vzhledem k časové náročnosti vyhledávání byly k simulaci výsledku zvoleny pouze významné částky. Jedná se o plnění použitá v kulturním zařízení, ve kterém se kromě osvobozených plnění dle § 61 písm. e) a § 56a odst. 1 ZDPH uskutečňují také krátkodobé pronájmy. Kulturní zařízení je, jak bylo již uvedeno v úvodních informacích o Skutči, provozováno městem v rámci hlavní činnosti. Dále je možné vypočteného koeficientu využít u nemovitosti čp. 377, ve které se kromě bytů nachází také nebytový prostor (prodejna), který je pronajímán plátcí DPH v režimu zdaňování (§ 56a odst. 3 ZDPH). Posledním případem je budova zdravotního střediska, kde část prostorů je pronajímána plátcí DPH. Z vybraných faktur byl do Tabulky 16 zpracován přehled přijatých zdanitelných plnění vztahovaných k daným ekonomickým činnostem, u kterých je vyčíslen potenciální nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76 ZDPH, na základě vypočteného koeficientu v hodnotě 19 %.

Tabulka 16: Potenciální nárok na odpočet daně podle § 76 ZDPH za rok 2016 (v Kč)

Druh ekonomické činnosti	Hodnota přijatých plnění		Potenciální nárok na odpočet daně dle § 76
	Základ daně	Daň	
Kulturní zařízení	534 274	82 594	15 693
Bytový dům s prodejnou čp. 377	996 220	154 833	29 418
Zdravotní středisko	11 266	5 366	1 020
CELKEM	1 541 760	242 793	46 131

Zdroj: vlastní zpracování, dle [5]

Na základě výpočtu bylo zjištěno, že potenciální nárok na odpočet daně podle § 76 ZDPH by za rok 2016 představoval částku 46 131 Kč, přičemž do výpočtu byla zahrnuta pouze přijatá zdanitelná plnění týkající se nákladů na energie, revize výtahů a nákladnější opravy.

Dalším krokem byl výpočet potencionálního nároku na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH. Zvolena byla přijatá zdanitelná plnění, která se používají jak pro uskutečňování ekonomické činnosti, tak pro účel výkonu veřejné správy. Této charakteristice odpovídají plnění používaná v souvislosti s činností budovy městského úřadu, kde část prostor je pronajímána plátcům a dále plnění vztahující se k místnímu rozhlasu a obecnímu zpravodaji. Vzhledem ke složitosti výpočtu poměru např. dle využívané plochy či času ke zdaňované

činnosti, byl poměrný koeficient určen jako podíl příjmů a výnosů za plnění uskutečněná v rámci ekonomických činností na součtu veškerých příjmů a výnosů, tj. včetně příjmů z výkonu veřejné správy, dotací a příspěvků. Z přijatých zdanitelných plnění byly opět zvoleny významnější částky, jako náklady za energie, opravy, revize výtahu a v případě zpravodaje náklady na tisk.

Na základě vzorce pro výpočet nároku na odpočet daně v rozsahu použití pro ekonomickou činnost byl vypočten poměrný koeficient. Do čitatele byla zahrnuta zdanitelná plnění (ř. 1, 2 a 25 DAP), dále osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně (ř. 50 DAP) a odečten výnos z převodu pozemků. Jmenovatel obsahuje sumu částek čitatele, k nimž jsou přičteny úplaty za výkon veřejné správy a dále výnosy, které se za plnění nepovažují, např. dotace, daně, dary, úroky apod.

$$\frac{3\,855\,015 + 8\,480 + 17\,695\,882 - 589\,290}{20\,970\,087 + 80\,646\,294} \times 100 = 20,64 = 21 \%$$

Podle podkladů, které tvořilo daňové přiznání a výkazu zisku a ztrát za rok 2016, by hodnota poměrného koeficientu v tomto roce činila 21 %. Částka potenciálního nároku na odpočet daně podle § 75 ZDPH je uveden v Tabulce 17. Na základě součinu daně na vstupu a zjištěného poměrného koeficientu, by poměrný odpočet daně představoval částku přibližně 18 399 Kč.

Tabulka 17: Potenciální nárok na odpočet daně podle § 75 ZDPH za rok 2016 (v Kč)

Druh ekonomické činnosti	Hodnota přijatých plnění		Potenciální nárok na odpočet daně dle § 75
	Základ daně	Daň	
Budova městského úřadu	267 663	50 611	10 628
Místní rozhlas	48 137	10 109	2 123
Obecní zpravodaj	172 734	26 894	5 648
CELKEM	488 534	87 614	18 399

Zdroj: vlastní zpracování, dle [5]

Pokud by tedy město Skuteč používalo koeficientů ve větším rozsahu než doposud, snížila by se celková daňová povinnost města minimálně o 64 430 Kč (rok 2016). Hodnota koeficientů a výsledný potenciální nárok na odpočet daně je však v porovnání s obcí Předhradí a městem Vysoké Mýto, kde krácený koeficient dle § 76 ZDPH vychází více jak 50 %, podstatně nižší.

Dosažení vyšší efektivity v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet daně by bylo možné dosáhnout úpravou smluvních vztahů s nájemci nebytových prostor. Nejvýznamnějším plněním, které je v současné době v režimu osvobození, je výnos z nájmu sportovních zařízení, na základě smluvního vztahu se společností Městská sportoviště Skuteč, s.r.o. Tato společnost

je plátcem DPH, avšak město Skuteč se rozhodlo, že v souvislosti s touto ekonomickou činností nebude uplatňovat daň. Rovněž bylo na základě analýzy nájemních smluv zjištěno, že někteří nájemci se v průběhu posledních tří let stali plátcí DPH, avšak pronajímateli tuto skutečnost neoznámili. Úhrady byly tedy prováděny v režimu osvobození od daně bez nároku na odpočet daně a vstupovaly tedy do ř. 50 DAP. Pokud by však došlo k oboustranně schválené úpravě nájemních smluv v souladu s ustanovením § 56a odst. 3 ZDPH, zvýšil by se poměr zdaňované ekonomické činnosti, což by ovlivnilo hodnotu kráticích koeficientů.

Pokud by došlo k přehodnocení stanoviska města Skuteč k platebním podmínkám u smluvního vztahu s výše uvedenou zřizovanou společností a úpravě vybraných nájemních smluv, jednalo by se o částku 5 072 368 Kč v základu daně, o kterou by se zvýšila hodnota zdanitelných plnění na ř. 1 DAP. Výše navržené úpravy jsou zpracovány do Tabulky 18 zobrazující provedené změny nájemních vztahů, které ovlivnily výši koeficientu pro krácený odpočet a tím i celkovou vlastní daňovou povinnost města za rok 2016.

Tabulka 18: Potenciální daňová povinnost města po úpravě kráticích koeficientů (v Kč)

Zdanitelná plnění						
ROK 2016 po 1. úpravě				ROK 2016 po 2. úpravě		
ř.	Základ daně	Daň na výstupu		Základ daně	Daň na výstupu	
1	3 656 070	767 806		8 728 438	1 833 003	
2	198 945	27 257		198 945	27 257	
10	7 848 069	1 648 093		7 848 069	1 648 093	
11	6 032 738	904 911		6 032 738	904 911	
25	8 480			8 480		
Nárok na odpočet daně						
ROK 2016 po 1. úpravě				ROK 2016 po 2. úpravě		
ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
40	2 192 476	422 908	8 586	2 344 854	454 907	8 586
41	635 231	15 457	74 009	635 231	15 457	74 009
43	1 415 512	268 006	24 266	1 415 512	268 006	24 266
44	947 735	6 511	135 933	947 735	6 511	135 933
50	17 695 882			12 623 514		
53	Koef. dle § 76	19	Odpočet 46 131	Koef. dle § 76	43	Odpočet 104 401
62	3 348 067			4 413 264		
63	759 013			849 282		
64	2 589 054			3 563 982		

Zdroj: vlastní zpracování, dle [5]

První úprava zohledňuje rozšíření použití odpočtu v poměrné výši dle § 75 ZDPH o vybraná plnění (Tabulka 17) a dále aplikaci kráceného odpočtu dle § 76 ZDPH (Tabulka 15), u něhož byl vypořádací koeficient vypočítán v hodnotě 19 %. V pravé části tabulky (po 2. úpravě) je provedena simulace úpravy nájemních smluv, které jsou v současnosti uzavřené v režimu osvobození od daně bez nároku na odpočet daně, avšak nájemci jsou plátcí DPH. Došlo k přesunu plnění ve výši 5 072 368 Kč z ř. 50 na ř. 1 DAP a zároveň k navýšení nároku na odpočet daně v plné výši z přijatých plnění použitých v souvislosti s těmito ekonomickými činnostmi. Celkovou úpravou vzrostla hodnota koeficientu pro krácený odpočet na 43 % a částka možného odpočtu by tak činila 849 282 Kč. Vzhledem k tomu, že se rozšířil okruh plnění, u nichž je město povinno odvést daň, došlo rovněž ke zvýšení celkové daňové povinnosti města. Dalšího zvýšení koeficientu pro krácený odpočet by bylo možné dosáhnout ustoupením od přeúčtování dodávek služeb a zboží úzce souvisejících s užíváním bytů a nebytových prostor podle § 36 odst. 11 ZDPH, čehož město v současné době využívá.

Skutečně uplatněná daň představovala, v souhrnu za období 2014-2016, příjem do městského rozpočtu v celkové výši 1 012 141 Kč. Z výše uvedeného rozboru týkajícího se potenciálního nároku na odpočet daně však vyplývá, že vhodnou úpravou ekonomických činností je možné dosáhnout vyšších dodatečných příjmů ve formě odpočtů daně z přijatých zdanitelných plnění. Jen za rok 2016 bylo provedenou korekcí vypočten nárůst o 154 799 Kč.

Registrace města Skuteč jako plátce DPH nastala, podobně jako u většiny měst, z důvodu dosažení zákonem stanoveného obratu, což vedlo ke vzniku nových časově náročných povinností, které však nebyly zohledněny v pracovních úvazcích. Provedená analýza jednotlivých činností, způsob jejich uskutečňování a výše možného nároku na odpočet v poměrné nebo krácené výši, vedla město k rozhodnutí této možnosti nevyužívat. Celkové nároky na administrativu a odbornost ve vztahu s daňovou evidencí, které jsou kladeny na všechny plátce DPH, se neustále zvyšují. Zejména obce se potýkají s problematikou spojenou s režimem přenesení daňové povinnosti, kontrolním hlášením a aplikací § 56 ZDPH (dodání nemovité věci). Rovněž sledování uplatněného odpočtu daně u obchodního majetku a případná korekce daně dle § 77 ZDPH klade na obce vysoké nároky. Samostatnou kapitolou jsou dotace, jejichž vykazování ve vztahu k DPH je velice obtížné. Je tedy pochopitelné, že nelze veškeré činnosti spojené s plátcovstvím vykonávat v rámci stejného rozsahu pracovního fondu jako před novelou zákona o DPH, která nabyla účinnosti 1. 1. 2009 a měla významný dopad na hospodaření obcí. V případě města Skuteč by muselo dojít k navýšení o minimálně polovinu pracovního úvazku, který by ročně představoval částku přibližně 198 tis. Kč, vč. nákladů na školení.

5 SHRNU TÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ

Zhodnocení dopadu daně z přidané hodnoty na hospodaření obcí z pozice plátců daně bylo provedeno na vzorku tří obcí s časovým rozsahem tří na sebe navazujících let. Analyzované obce se registrovaly jako osoby povinné k dani z rozdílných důvodů. V první řadě byl zkoumán rozsah ekonomických činností u jednotlivých obcí, která jsou považována za předmět DPH. Tento poměr, který byl zjištěn z výkazu zisku a ztrát za poslední uzavřené účetní období (rok 2016), má ve svém důsledku vliv na velikost možného nároku na odpočet daně. Největší poměr ekonomických činností na celkových výnosech byl vykazován u města Skuteč (21,09 %), avšak zdaňované činnosti zaujímaly pouze 3,77 %, na rozdíl od obce Předhradí, kde tento poměr činil 7,42 % a u města Vysoké Mýto dokonce 10,05 %. Dále byla analyzována struktura činností, u nichž byly obce v hodnoceném období povinny k dani, mající vliv na případný odpočet daně z přijatých plnění. Výsledkem bylo srovnání celkové daňové povinnosti v jednotlivých letech za období 2014-2016, s důrazem na skutečnosti, které ovlivnily výši odvedené daně.

Na zdanitelných výnosech obce Předhradí se nejvyšší měrou podílí stočné v souvislosti s provozem kanalizace a ČOV, kde je také uplatňován nejvyšší (plný) odpočet daně u přijatých plnění, dále prodej dřeva z obecního lesa a nájem nebytových prostor. Nájem nebytových prostor je uskutečňován částečně v režimu zdaňování a částečně v režimu osvobození od daně bez nároku na odpočet, v závislosti na typu subjektu, s nímž je uzavřena nájemní smlouva. U objektů, kde se vyskytuje souběh ekonomických činností, je u přijatých plnění používán odpočet v krácené výši dle § 76 ZDPH. Obec využívá nároku na odpočet v poměrné výši podle § 75 ZDPH. Ve sledovaném období u obce převažuje vlastní daňová povinnost, která je však ve velké míře ovlivněna režimem PDP. Pokud by nebyl zohledněn institut režimu PDP, v roce 2014 by obec vykazovala v celkovém souhrnu nadměrný odpočet až ve výši 325 811 Kč, a to v důsledku uplatněného odpočtu při realizaci technického zhodnocení a oprav obecních budov, které jsou z části pronajímány plátcům DPH. V souhrnu lze konstatovat, že pozice obce Předhradí jako plátce DPH je výhodná zejména v souvislosti s výstavbou a provozem kanalizace a ČOV a také nákladnějšími projekty, u nichž má nárok na odpočet daně. Obec se snaží využívat odpočtů v maximální možné míře, což je však na druhé straně vyváženo zvýšenou administrativní náročností. Ta je kladena zejména na účetní obce, které se výrazně rozšířil rozsah pracovních povinností. Pokud by na zpracování DPH byla přijata další osoba, činily by náklady s tím spojené ročně částku cca 70 tis. Kč, což je přibližně stejná průměrná výše odpočtu daně při realizování běžných ekonomických činností.

Město Vysoké Mýto realizuje většinu svých ekonomických činností prostřednictvím zřizovaných organizací. Zejména v souvislosti s kulturní a sportovní činností má tak možnost uplatnění plného odpočtu daně u přijatých plnění, což by v případě vlastního provozování nebylo možné. V roce 2014 byl takto uplatněn odpočet daně ve výši přesahující 10 mil. Kč u výstavby Muzea českého karosářství. Až na výjimky (rok 2014) byla vlastní daňová povinnost výrazně vyšší než uplatněný odpočet daně. V součtu za sledované roky činila vlastní daňová povinnost 8 844,72 tis. Kč, avšak po odečtení částek vztahených k režimu PDP na vstupu by vznikl nadměrný odpočet ve výši 6 493,99 tis. Kč. Největší část poskytnutých zdanitelných plnění se týká nájmu nebytových prostor, nájmu pozemků plátcům, nájmu ubytovacího zařízení a poskytovaných pečovatelských služeb. Město efektivně uplatňuje nárok na odpočet daně, využívá poměrného i krácené koeficientu a výrazně tak snižuje finanční dopady na rozpočet města. Avizovaná II. etapa rekonstrukce plaveckého bazénu, která proběhne pravděpodobně v roce 2018, přinese městu další úspory z realizace formou plných odpočtů daně z přijatých plnění. Režijní náklady na obsluhu DPH, představující plat zaměstnanců, školení a služby daňového poradce, dosahují ročně částky 300 tis. Kč. V souvislosti s plátcovstvím města nebyl přijat nový pracovník, došlo tak k rozšíření pracovních povinností čtyř stávajících zaměstnanců.

Ve srovnání s městem Vysoké Mýto uskutečňuje město Skuteč kulturní činnost v rámci své hlavní činnosti, a to se spolu s neoptimálně nastavenými nájemními vztahy (v určitých případech) odráží v celkovém nároku na odpočet daně i výši koeficientů. Největší podíl zdaňovaných výnosů představuje nájem nebytových prostor a prodej dřeva z obecního lesa. Město uplatňuje pouze plný nárok na odpočet daně, poměrný odpočet využívá pouze v malém rozsahu a odpočet v krácené výši neuplatňuje vůbec, což vzešlo z rozhodnutí vedení města, na základě provedené analýzy. V této diplomové práci byl proveden výpočet nároku při použití koeficientů. Nárok na odpočet daně v poměrné výši byl stanoven na 21 %, což by představovalo navýšení odpočtu o částku 18 tis. Kč. Provedenou simulací úprav nájemních smluv došlo ke zvýšení hodnoty koeficientu pro krácený odpočet z 19 % na 43 % a celková výše potenciálního odpočtu proti skutečně uplatněnému vzrostla o 155 tis. Kč. Další návrh, který se týká možnosti zvýšení koeficientů, je ustoupení od přeúčtování podle § 36 odst. 11 ZDPH u dodávek služeb a zboží úzce souvisejících s užíváním bytů a nebytových prostor. Předpokládané náklady na novou pracovní sílu, která by musela být v důsledku navrhovaných změn přijata, by představovala částku přibližně 198 tis. Kč ročně. V poslední řadě by rovněž stálo za úvahu založit za účelem provozování objektů spojených s poskytováním kulturní činnosti příspěvkovou organizaci (plátce DPH), což by výrazně městu ušetřilo finanční prostředky u případných oprav daných objektů a také podstatně změnilo výši koeficientů.

ZÁVĚR

Obce sice nebyly zřízeny za účelem podnikání, avšak uskutečňují v rámci své samostatné působnosti určité ekonomické činnosti, a tím se na základě ZDPH platného od vstupu ČR do EU, dostaly do pozice osoby povinné k dani. Výrazný obrat do hospodaření obcí však přinesla novela účinná od 1. 1. 2009, obsahující změnu definice obratu pro účely registrace k DPH, což s sebou přineslo nemalé finanční i administrativní dopady na hospodaření obcí. Zásadní problém byl spojen s klasifikací jednotlivých činností ve vztahu k DPH majících vliv na stanovení datu registrace a správném nastavení daňového režimu. Přínos v pozici obcí, jako plátců DPH, lze spatřovat v právu uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Zejména u realizace nákladnějších projektů, u nichž je možný odpočet daně, je finanční přínos markantní. Avšak na rozdíl od podnikatelských subjektů je uplatňování u obcí velice specifickou činností, vyžadující vysoké odborné a administrativní nároky.

Předmětem mé diplomové práce bylo posouzení finančních a administrativních dopadů daně z přidané hodnoty na hospodaření obcí, se zaměřením na období 2014-2016. Pro hodnocení těchto dopadů byly zvoleny tři obce různých úrovní. První obcí, byla obec Předhradí (obec I. typu), která se registrovala jako plátce DPH dobrovolně, z důvodu výstavby splaškové kanalizace a ČOV, což ji při realizaci v letech 2012-2013 přineslo finanční úsporu v podobě uplatněné daně na vstupu ve výši cca 6 mil. Kč. Obratu pro povinnou registraci by tato obec při realizaci běžných ekonomických činností pravděpodobně nikdy nedosáhla. Další dvě obce, město Skuteč (obec II. typu) a město Vysoké Mýto (obec III. typu) se musely registrovat povinně, na základě dosažení zákonem stanoveného obratu na počátku roku 2009.

U obce Předhradí největší objem z poskytnutých zdanitelných plnění zaujímá výnos z činností spojených s provozem splaškové kanalizace a ČOV, nájem nebytových prostor plátcům DPH a správou obecního lesa (prodej dřeva). V souvislosti s těmito činnostmi si obec rovněž uplatňuje nejvyšší odpočty daně na vstupu. Celkově byly za hodnocené období uplatněny odpočty daně ve výši 508,85 tis. Kč. Obec využívá také odpočtů v krácené a poměrné výši, a to zejména u aktivit a objektů, u kterých se vyskytuje souběh činnosti zdaňované a osvobozené od daně bez nároku na odpočet, popř. je předmětem výkonu veřejné správy.

Město Vysoké Mýto vyčlenilo většinu svých ekonomických aktivit do svých zřizovaných organizací, čímž maximalizuje míru uplatnění odpočtů daně, a to zejména ve vztahu ke kulturním a sportovním činnostem. Jelikož tyto zřizované organizace jsou plátcí DPH a hospodaří s majetkem města na základě nájemních smluv, má město Vysoké Mýto nárok na plný odpočet daně u přijatých plnění, týkajících se případných oprav či rozšíření tohoto

majetku. Tímto způsobem si např. město v roce 2014 uplatnilo odpočet daně přesahující 10 mil. Kč u výstavby Muzea českého karosářství. Město realizuje největší odpočty daně v souvislosti s nájmy nebytových prostor, pozemků, ubytovacího zařízení a poskytování sociálních služeb. V průběhu tří hodnocených let byl vykazován kladný finanční dopad na rozpočet, v podobě uplatněné daně, v souhrnné výši 21 343,31 tis. Kč.

Poslední posuzovanou obcí bylo město Skuteč, které si uplatňuje nárok na odpočet ve většině případů pouze u činností s plným nárokem na odpočet, uplatnění v krácené či poměrné výši téměř nepoužívá. Podobně jako u předchozích dvou obcí jsou nejvyšší odpočty uplatňovány v souvislosti s nájmy nebytových prostor. Celkové odpočty z přijatých zdanitelných plnění, představující dodatečný příjem rozpočtu, byly za období 2014-2016 vyčísleny v částce 1 012,14 tis. Kč. Vhodná úprava nájemních smluv a přesun kulturních činností, které město v současné době uskutečňuje ve své hlavní činnosti, na zřízenou organizaci, by městu přinesly další významné úspory. Toto bylo také potvrzeno provedeným výpočtem na daňové povinnosti roku 2016, kde vyšel nárůst potenciálního odpočtu oproti skutečnému minimálně o 154,8 tis. Kč.

Obce jako plátcí DPH mají povinnost odvést z poskytnutých zdanitelných plnění daň na výstupu, avšak uplatnění nároku na odpočet daně je pouze právem a nikoli povinností. Břemeno daně na výstupu je ve svém důsledku přeneseno na spotřebitele, jehož výše je na individuálním rozhodnutí dané obce. Uplatnění práva na odpočet daně je u obcí spojeno s náročnou administrativou, jejíž ocenění se může v závislosti na rozsahu pohybovat v rozmezí 70-300 tis. Kč za rok. Většina obcí v souvislosti s plátcovstvím nepřistoupila k rozšíření počtu pracovních míst, zvýšily se pouze nároky kladené na stávající zaměstnance. Po posouzení efektivity zejména menší obce neuplatňují koeficienty, nebo pouze u významných plnění. Celkově však obce musely upravit uskutečňování svých činností takovým způsobem, aby jim plátcovství přineslo co nejvyšší užitek. Zejména v souvislosti s plánovanými investicemi je tato potřeba předem kvalifikovaně posoudit a včas upravit stávající vztahy.

Obce se v současné době nejvíce potýkají s problematikou ohledně převodu nemovitostí, kterou blíže upravuje „Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věci po 1. 1. 2016“ ze dne 20. 9. 2016. Významný dopad na obce měla také zavedená zákonná opatření v souvislosti s bojem proti daňovým únikům. Zejména režim PDP přinesl obcím komplikace s prokazováním způsobilých výdajů ve vztahu k přijatým dotacím. Od 1. 1. 2017 jsou obce povinny kromě daňového přiznání také podávat měsíční kontrolní hlášení, což představuje další komplikace s tím spojené.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] Ainsworth, Richard Thompson, American VAT – The Carousel Fraud Threat: Will the EU Show the US the 'Way Forward' (August 13, 2013). Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 13-37. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2309426> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2309426>
- [2] HOLUBOVÁ, O. DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. 2. aktualizované vyd.
- [3] HOLUBOVÁ, O., DRÁBOVÁ, M., TOMŠÍČEK M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2015, 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.
- [4] InfoCuria – Judikatura soudního dvora. Rozsudek soudního dvora ve věci C-18/12 ze dne 21. února 2013. [online]. 2013 [cit. 2016-10-04]. Dostupné z WWW: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=134105&pageIndex=0&doclang=CS&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=238062>
- [5] Interní materiály města Skuteč
- [6] Interní materiály města Vysoké Mýto
- [7] Interní materiály obce Předhradí
- [8] LEDVINKOVÁ, J., FITŘÍKOVÁ, D. DPH v příkladech: 11. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: Anag, 2016, 760 s. ISBN 978-80-7554-021-8.
- [9] MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, D. DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací. Karviná: Paris, 2009, 299 s. ISBN 978-80-81173-04-6.
- [10] MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, D. DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací od roku 2010. Karviná: Paris, 2010, 340 s. ISBN 978-80-87173-10-7.
- [11] MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, D. Kraj a obec v pozici plátce DPH: Karviná: Paris, 2013, 420 s. ISBN 978-80-87173-25-1.
- [12] Nejvyšší správní soud. Rozsudek NSS s. z. 9 Afs 93/2008. [online]. [cit. 2016-10-15]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0093_9Afs_0800043A_prevedeno.pdf

- [13] PEKOVÁ, J. Finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 588 s. ISBN 978-80-7357-614-1.
- [14] PEKOVÁ, Jitka. Hospodaření a finance územní samosprávy: teorie a praxe v ČR. Praha: Management Press, 2004. 375 s. ISBN 80-726-1086-4.
- [15] Pfeiffer, Sebastian; Semerád, Pavel. Missing Trader Fraud in European VAT. In: Mendelu Working Papers in Business and Economics. Available at: http://ideas.repec.org/p/men/wpaper/41_2013.html
- [16] PITNER, L. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 1. 2016. Olomouc: ANAG, 2004, 808 s. ISBN 978-80-7554-005-8.
- [17] Praha: ASPI, a.s., 2006, 112 s. ISBN 80-7357-171-4.
- [18] Předhradí [online]. [cit. 2017-02-20]. Dostupné z: <http://www.predhradi.cz/>
- [19] Skuteč [online]. [cit. 2017-03-27]. Dostupné z: <http://www.skutec.cz/>
- [20] Smith, Stephen and Keen, Michael, VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done? (February 2007). IMF Working Papers, pp. 1-33, 2007. Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=964339>
- [21] ŠOBÁŇ, J. DPH u obcí v příkladech. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013. Daně (ANAG). 253 s. ISBN 978-80-7263-679-2.
- [22] Vysoké Mýto [online]. [cit. 2017-02-20]. Dostupné z: <http://www.vysoke-myto.cz/>
- [23] Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů
- [24] Zákon č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Rozbor příjmů pro účely plátcovství DPH dle skutečnosti za rok 2008 (v tis. Kč)

Příloha A

Rozbor příjmů pro účely plátcovství DPH dle skutečnosti za rok 2008 (v tis. Kč)					
Druh příjmů, úplaty	SI 1	SI 2	SI 3	SI 4	SI 5
	Není předmětem daně	Veřejná správa - není předmět daně	Předmět daně Ekonomická činnost	Osvob. bez nároku na odpočet	Ostatní - nahodilé, nebo není předmětem daně
Třída 1 - Daňové příjmy					
Podíl na daních - 11xx,12xx	43 904				
Místní poplatky - 1332,1334,1341,1337,1343, 1344, 1361		2 396			
Třída 4 - Přijaté transfery	22 530				
Třída 2 - Příjmy z vlastní činnosti:					
2111 - příjmy z poskytování služeb a výrobků:					
Lesy (odpa 103X)			333		
Skutečný kalendář - reklama			70		
Parkovací automat (odpa 2219)		116			
Hudební činnost, kultura (odpa 33xx)				1 912	
Kino (odpa 3313)				60	
Knihovna - půjčovné (odpa 3314)				116	
Muzeum - vstupné (odpa 3315)				17	
Rozhlas - hlášení (odpa 3341)			7		
Skutečné noviny - inzerce			59		
Byty,nebyty - služby (odpa 36XX) - přes ú.3xx	3 663				
Hrobová místa (odpa 3632)		57			
Komunální služby (odpa 36XX)-výlepy plakátů			12		
Činnost místní správy (6171) - kopírování			x		
Činnost místní správy - úhrada od zaměstn. za zapůjčení chaty(soc. fond)			13		
Činnost místní správy - poskyt. inf. č.106/99		x			
2112 - příjmy z prodeje zboží - kalendáře, mapy, noviny, publikace			38		
2119 - ostatní příjmy z vl. činnosti					
např. příjem z věcných břemen			10		
2131 - příjmy z pronájmu pozemků				100	
ploch pod vysílačem, anténou				67	
honitby			1		
2132 - příjmy z pronájmu ost. nemovitostí				8 291	
pronájem garáže*, krátkodobý pronájem - sály, smuteční síň, umístění vysílače			389		
2133 - příjmy z pronájmu mov. věci- staveb					
dále např. krátkodobé pronájmy, pronájmy movitých věcí			185		
2141 - úroky	42				
2210 - přijaté sankční platby		409			

2229 - ost. přijaté vratky transferů	3				
2310 - příjmy z prodeje drobného majetku					3
2321 - neinvestiční dary	8				
2322 - pojistné náhrady	139				
2324 - přijaté náhrady:					
EKOKOM	302				
náklady řízení - přestupky, stavební úřad		10			
byty, nebyty - přeplatek z vyúčtování - teplo					653
náklady spojené s prodejem pozemků	40				
2329 - ostatní a nahodilé příjmy - např.					5
2343 - příjmy z úhrad dobývacího prostoru		77			
Třída 3- Kapitálové příjmy					
3111 - příjmy z prodeje pozemků				506	
3112 - příjmy z prodeje nemovitostí				651	
3113 - příjmy z prodeje movitého majetku				1	
OBRAT	70 631	3 065	1 117	8 458	661
Splněna povinnost registrace	NE	NE	ANO	ANO	NE
Do obratu vstupují položky sl. 3 a červeně zvýrazněné položky sl. 4.					

Zdroj: vlastní zpracování, dle [5]