

SPECIFIKA UPLATŇOVÁNÍ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY U ÚZEMNĚ SAMOSPRÁVNÝCH CELKŮ

M. Grásgruber, P. Mísařová

Došlo: 15 prosince 2009

Abstract

GRÁSGRUBER, M., MÍSAŘOVÁ, P.: *The specifics of applying value added tax for local authorities*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 3, pp. 67–78

If local authorities units carry out an economic activity, are considered to be taxable under Act No. 235/2004 Coll., On Value Added Tax as amended. Adjustment of VAT in all countries of the European Union is based on Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax as amended. The application of this directive is binding for all EU member states and national treatment of VAT may diverge from the Directive only in cases where the Directive permits. Decisions of the European Court of Justice are of considerable importance during the interpretation of the Czech VAT Act.

For the municipalities and regions article defines the activities that are considered to be an economic activity and activities that are deemed to exercise of public administration and are not therefore subject to VAT. Further the paper defines the concept of turnover of local authorities. At paper there are evaluating the impact of the application of VAT on municipalities and regions in the provision of the individual fulfillment. Great attention must municipalities and region devote to the problem of correct application of claim to tax deduction if they carry out the exercise of public administration, taxable activities and fulfillments exempt from VAT.

value added tax, local authorities, taxable persons, bodies governed by public law, European Union, direction, judicature

Evropská unie (EU) se při vytváření jednotného vnitřního trhu v rámci svých harmonizačních aktivit zaměřila zejména na nepřímé daně, a to především na daně z přidané hodnoty. Základním předpisem, který harmonizuje tuto oblast, je tzv. Šestá směrnice č. 77/388/EHS.

Cílem této směrnice je sjednotit princip výběru daně, zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu

u intrakomunitárních plnění. Směrnice dále vymezuje osvobozené činnosti, okruhy daňových subjektů, pravidla pro stanovení základu daně a řadu dalších. Jak uvádí Maderová-Voltnerová (2009), tato Šestá směrnice byla doplněna směrnicí č. 91/860/ES¹ a směrnicí č. 99/77/ES². Následně byla nahrazena Směrnicí Rady č. 2006/112/ES. Tato směrnice byla novelizována Směrnicemi Rady č. 2008/8/ES³,

1 Směrnice č. 91/860/EHS ruší institut vrácení DPH soukromým osobám z jiných členských států ES, nákupy soukromých osob se zdaňují výhradně v zemi nákupu (výjimkou jsou pouze nové dopravní prostředky), systém exportu a importu v rámci ES byl nahrazen systémem tzv. intrakomunitárních plnění.

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

3 Směrnice Rady 2008/8/ES mění směrnici 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

č. 2008/9/ES⁴, 2008/117/ES⁵ a 2009/47/ES⁶. Uplatňování směrnic upravujících problematiku DPH je pro všechny členské státy závazné a národní úpravy DPH se mohou odchýlit od směrnice pouze v případech, kdy to směrnice připouští.

Ministerstvo financí ČR tedy muselo přistoupit k novele národního zákona o dani z přidané hodnoty. Dnem 1. 1. 2009 vstoupila v platnost nejrozsáhlejší novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH) od jeho vzniku v roce 2004. Novela byla zveřejněna ve Sbírce zákonů pod číslem 302/2008 Sb. a další novely následovaly, a to novela č. 362/2009 Sb., která mění sazby daně, dále novela, která je ve sněmovním tisku pod číslem 887, týkající se pravidel určování místa plnění u služeb.

MF ČR přistoupilo k těmto novelám z důvodu sladění platného zákona o dani z přidané hodnoty s evropskou Směrnicí 2006/112/ES (dále jen Směrnice) a judikaturou Evropského soudního dvora.

Dalším klíčovým prvkem v rámci evropské platnosti daně z přidané hodnoty je Evropský soudní dvůr (ESD). Evropský soudní dvůr svými rozhodnutími poskytuje jednotný výklad evropského práva, a tudíž se podílí na vyjasnění evropského práva. ESD vydává v rámci svého rozhodování judikáty, které jsou důležitým právním pramenem v aplikaci právních norem ES. Judikáty vydané ESD jsou závazné pro všechny členské státy Evropské unie, čili i Česká republika se musí řídit v oblasti daně z přidané hodnoty nejen zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění, směrnicemi EU k této problematice, ale i těmito judikáty.

Územně samosprávným celkem (ÚSC) se rozumí kraje, obce, městysy, města a statutární města. Na obec uskutěčňující ekonomickou činnost se vztahuje zákon o DPH stejně jako na kterýkoliv podnikatelský subjekt. Vykonává-li obec ekonomickou činnost, stává se osobou povinnou k dani a musí sledovat obrát. Pro tyto účely musejí obce správně identifikovat plnění, která se zahrnují do obrátu, pro účely DPH.

ÚSC, které se stanou plátcí daně (na základě obrátu nebo dobrovolně) musejí dále správně určit, které jejich činnosti jsou zdaňované, které osvobozené s nárokem na odpočet daně a které osvobozené bez nároku na odpočet daně.

Vykonává-li obec pouze činnosti v oblasti veřejné správy, nevztahuje se na ni směrnice ani zákon o DPH.

Cílem práce je, na základě uvedených metodiky a materiálů, vyhodnotit dopady směrnic rady EU, judikátů evropského soudního dvora a národní úpravy daně zákonem o DPH při uplatňování spe-

cifického režimu daně z přidané hodnoty u územně samosprávných celků.

MATERIÁL A METODY

Při zpracování příspěvku byly použity: novela č. 302/2008 Sb., zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění, sdělení Ministerstva financí ČR, směrnice EU, judikáty Evropského soudního dvora. Uvedené materiály byly zpracovány metodou analýzy. Metoda deskripce byla použita k popisu jednotlivých změn, které vyplývají z výše jmenovaných materiálů a situace, která nastává u veřejnoprávních subjektů. Na vybrané jevy byla použita metoda komparace a tím byly vymezeny rozdíly mezi podnikatelskými subjekty a veřejnoprávními subjekty.

Příspěvek je zaměřen na specifika uplatňování DPH u obcí. V příspěvku nejsou posuzovány dopady uplatňování DPH na příspěvkové organizace ani další subjekty vykonávající činnosti v oblasti veřejné správy.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Veřejnoprávní subjekt

Pojem veřejnoprávní subjekt zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění od 1. 1. 2009 ruší. Před 1. 1. 2009 byl pojem definován v § 4 ZDPH.

Také § 5, který definuje osoby povinné k dani, byl v tomto smyslu upraven. Místo pojmu veřejnoprávní subjekt, který se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažoval za osobu povinnou k dani, a to i v případě, že za tuto prováděnou činnost přijímal úhradu, je nyní v § 5 odst. 3 uvedena definice – *Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu.* Tato definice v české úpravě zákona o DPH vyplývá z čl. 13 Směrnice Rady č. 2006/112/EHS, kde je stanovena výjimka ve smyslu: *Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmi činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.* Tato výjimka pro veřejný sektor je velmi důležitá, protože uvedená směrnice vymezuje osobu

4 Směrnice Rady 2008/9/ES stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.

5 Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství.

6 Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty.

povinnou k dani velmi široce. Podle Šesté směrnice je za osobu povinnou k dani považována jakákoli osoba, která podle čl. 9 odst. 1 vykonává ekonomickou činnost⁷.

Z uvedeného vyplývá, že územně samosprávné celky (dále jen obce) nejsou osobou povinnou k dani, pokud působí v oblasti veřejné správy, a to i v případě, že za takovou činnost vybírají peníze, ve formě místních, správních nebo jiných poplatků stanovených zvláštním právním předpisem.

Podle Maderové-Voltnerové (2009) lze s ohledem na judikaturu Evropského soudního dvora stanovit základní podmínky, za kterých je považována činnost veřejnoprávního subjektu za činnost orgánu veřejné správy v souladu s článkem 13 Směrnice rady č. 2006/112/EHS následovně:

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

Veřejnoprávním subjektem však nemůže být fyzická osoba, a to i přesto, že její činnost vychází z veřejnoprávní normy, neboť svou činností vykonává nezávisle jako svobodnou profesi.

Za výkon veřejné správy podle doporučení⁸ Ministerstva financí České republiky se považuje:

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

V souladu se zákonem o pohřbnictví může být provozování veřejného pohřebiště zajišťováno prostřednictvím jiné právnické nebo fyzické osoby, která se nestává přenesením takového výkonu veřejnoprávním subjektem, avšak pokud např. vybírá pro obec poplatek od třetích osob za nájem hrobového místa a služby související, nepovažuje se vybraná částka za úhradu za ekonomickou činnost. Ekonomickou činností soukromoprávního subjektu je činnost, za kterou obdrží od veřejnoprávního subjektu úhradu za zajištění těchto výkonů.

V případě, že by však pověřený plátec (např. pohřební služba) úhradu za uvedené výkony (např. výkop hrobu) zahrnul do ceny za uskutečněné zdanitelné plnění, vstupovala by tato úhrada do základu daně.

Dále za výkon veřejné správy jsou považovány úplaty, které jsou zahrnuty do kategorie místních a správních poplatků. Tyto poplatky zavádí obec obecně závaznou vyhláškou, ve které je upraven způsob vybírání poplatků, jejich konkrétní výše a další potřebné náležitosti. Příklady místních poplatků, které z titulu výkonu veřejné správy nejsou předmětem daně, uvádí následující přehled:

- poplatek ze psů,
- poplatek ze vstupného,
- poplatek za ubytovací kapacity,
- poplatek za užívání veřejného prostranství a řada dalších.

Také správní poplatky, za úkony prostřednictvím Czech POINTu, jsou úplaty v rámci výkonu veřejné správy, a tudíž nejsou předmětem daně.

Poplatky za poskytnutí informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím nejsou předmětem daně. Úplata nesmí přesáhnout náklady spojené s touto činností. Náklady související s pořízením kopií, které jsou v rámci této činnosti poskytovány, nejsou předmětem daně, na rozdíl od kopírovacích služeb za úplatu, které už předmětem daně jsou.

Ekonomická/neekonomická činnost

Směrnice Rady č. 2006/112/ES vymezuje ekonomickou činnost v čl. 9 odst. 1. Český právní předpis upravuje tuto problematiku v § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění.

U obcí je tato problematika specifická a tím složitější. Nezáleží vůbec na tom, zda uvedenou činnost obce vykonávají jako hlavní činnost či hospodářskou (doplňkovou) činnost. Důležité při posuzování ekonomické či neekonomické činnosti je pouze to, zda uvedená činnost má znaky činnosti ekonomické. Základními znaky ekonomické činnosti jsou úplat-

7 Za ekonomickou činnost podle směrnice se považuje veškerá činnost producentů, obchodníků, poskytovatelů služeb, využívání hmotného a nehmotného majetku, pokud subjektu z těchto činností plyne pravidelný příjem.

8 Česká daňová správa [on-line]. [cit. 2008-02-20] http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-F09848D6/cds/xsl/legislativa_metodika_622.html?year=

nost a soustavnost. Navíc spolu musejí souviset prováděná činnost a úplata.

Z pohledu posuzování ekonomické a neekonomické činnosti také vůbec nezáleží, jak vysoká tato úplata bude. Úplata za určitou činnost může být nižší než náklady na tuto činnost vynaložené. Výše úplaty v tomto případě tedy nehraje žádnou roli.

Pokud právnická osoba nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a uskutečňuje ekonomickou činnost, považuje se za osobu povinnou k dani.

Za osobu povinnou k dani se ÚSC a další neziskové subjekty považují, pokud příslušný orgán vydá rozhodnutí, že došlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Obce se považují za osoby povinné k dani i v případě, že uskutečňují činnost uvedenou v příloze č. 3 ZDPH.

Obrat územně samosprávných celků od 1. 1. 2009

Jednou z nejzásadnějších změn, která má dopad na osoby povinné k dani, je změna definice obratu. Úpravu obratu v českém právním přepisu najdeme v § 6 odst. 2 ZDPH.

V roce 2009 dochází k vypuštění slova výnosy z této definice. Nyní § 6 zákona o dani z přidané hodnoty uvádí – *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 nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za*

- zdanitelné plnění,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků,

které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci.

Změna této definice má významné dopady u jednotlivých osob povinných k dani. Nyní zde není návaznost na účetnictví, kdy v roce 2008 se obratem rozuměly výnosy za uskutečněná zdanitelná plnění. Pokud tedy v souladu se zákonem o účetnictví byl účetní případ zaúčtovaný pouze na účtech účtové třídy 3, do obratu se tato částka nezapočítávala. V roce 2009 se obratem rozumí úplata, která osobě povinné k dani náleží.

Podle vysvětlení Mísařové (2009) máme-li pronájem sálu na 5 let a úplata, která nám bude náležet, bude zaplacená dopředu v roce 2009, se celá částka bude počítat do obratu v roce 2009 (předpoklad, že 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců se shoduje s kalendářním rokem 2009). V roce 2008 by se tam počítala pouze ta část, která by v příslušném období byla zaúčtována do výnosů.

Důležitou skutečností je také to, že ne všechna osvobozená plnění vstupují do obratu. V definici jsou přesně uvedena plnění, která do obratu vstupují a která nikoliv. Do obratu vstupují všechna osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně. Z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně do obratu vstupují, za předpokladu, že se nejedná o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně, pouze plnění týkající se:

- finanční činnosti dle § 54 ZDPH,
- pojišťovací činnosti dle § 55 ZDPH,
- převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a nájem dalších zařízení dle § 56 ZDPH.

Do obratu nikdy nebudou vstupovat plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, jako jsou např. zdravotnické služby a zboží (§ 68 ZDPH), sociální pomoc (§ 59 ZDPH), provozování loterií a jiných podobných her (§ 60 ZDPH) a další. V těchto případech je jedno, zda jsou poskytovány příležitostně nebo soustavně.

I: Příjmy ÚSC, které vstupují do obratu

I: Revenue local authorities units to enter into the turnover

Název	Režim DPH, sazba DPH
Příjmy z pronájmu pozemků	Osvobozeno, § 56 odst. 3 ZDPH
Příjmy z poskytování služeb a výrobků – stočné	Je předmětem daně, 9 %
Příjmy z poskytování služeb a výrobků – hlášení v místním rozhlasu	Je předmětem daně, 19 %
Příjmy z poskytování služeb a výrobků – uložení odpadu na skládku od podnikatelů	Je předmětem daně, 19 %
Příjmy z poskytování služeb a výrobků – uložení suti a zeminy na obecní skládku	Je předmětem daně, 19 %
Příjmy z poskytování služeb a výrobků – kopírovací služby veřejnosti	Je předmětem daně, 19 %
Příjmy z pronájmu nebytových prostor – krátkodobý pronájem kulturního domu	Je předmětem daně, 19 %
Příjmy z prodeje zboží – prodej pohlednic	Je předmětem daně, 19 %
Příjem z pronájmu nemovitostí – nájem bytů	Osvobozeno, § 56 odst. 3 ZDPH
Příjem z pronájmu nemovitostí – pronájem chladicího boxu na hřbitově	Je předmětem daně, 19 %
Příjmy z pronájmu nemovitostí a jejich částí – nájem stánku na hřišti	Osvobozeno, § 56 odst. 3 ZDPH
Přijaté nekapitálové příspěvky a náhrady – prodej obruby na hrobová místa	Je předmětem daně, 19 %
Ostatní příjmy – prodej dřeva z obecního majetku (nikoliv les)	Je předmětem daně, 19 %

Zdroj: zpracováno na základě Musilová, Fitříková (2009)

II: *Příjmy ÚSC, které nevstupují do obrátu*II: *Revenue local authorities units which do not enter into the turnover*

Název	Režim DPH
Příjmy z prodeje pozemků	Osvobozeno, § 56 odst. 2 ZDPH
Odvod z investičního fondu	Není předmětem daně
Úhrada od pojišťovny	Není předmětem daně
Prodej dlouhodobého hmotného majetku	Není předmětem daně / je předm. daně / osvobozeno
Příjmy z úroků	Není předmětem daně
Úhrada pohledávek minulých let	Není předmětem daně
Přeúčtování el. energie a přeplatek vyúčtování energie z minulých let	Není předmětem daně

Zdroj: zpracováno na základě Musilová, Fitříková (2009)

Existují zde také přechodná ustanovení zákona, a to z toho pohledu, že osoby povinné k dani postupují při výpočtu obrátu za kalendářní měsíce roku 2008 podle pravidel platných do 31. 12. 2008 a kalendářní měsíce roku 2009 podle zákonné úpravy platné od 1. 1. 2009.

Do konce roku 2008 se do obrátu veřejnoprávního subjektu nezahrnovaly výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56. Změny v § 6 přinášejí od 1. 1. 2009 velké rozšíření skupiny poplatníků daně z přidané hodnoty. Nejmarkantnější je to právě u obcí, u kterých nájem tvoří velkou část jejich ekonomické činnosti.

Pokud u osoby povinné k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku přesáhne obrát za nejvýše 12 kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, stává se plátcem daně z přidané hodnoty. Stane se plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl stanovený obrát překročen.

Pokud obec uskutečňuje také ekonomickou činnost, může se stát plátcem i z dalších skutečností, nejen překročením obrátu. Nejčastější případ nastává, pokud obec pořizuje zboží z jiného členského státu, a to dnem, kdy hodnota tohoto pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyšuje částku 326 000 Kč. Plátcem je povinen přiznat a zaplatit daň z pořízeného zboží, a to z částky, která překročí 326 000 Kč.

Odvod DPH na výstupu u plnění uskutečňovaných územně samosprávnými celky

Pokud se obec stane plátcem DPH na základě překročení limitu obrátu nebo splněním jiné zákonné podmínky, popřípadě dobrovolně, je nutné, aby správně rozlišovala, u kterých plnění na výstupu musí odvádět daň, a u kterých plnění daň na výstupu uplatňovat nebude. Nejprve je třeba vždy určit, zda daně plnění je či není předmětem daně. Pokud je plnění předmětem daně, je třeba určit, zda se jedná o plnění zdanitelné nebo jde o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně nebo osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně.

V případě, že je na daně poskytované plnění uzavírána písemná smlouva, je vhodné provést vymezení režimu DPH před uzavřením smlouvy, aby ve smlouvě mohlo být správně uvedeno, zda bude k danému plnění připočtena DPH, nebo se jedná o osvobozené plnění.

Plnění, která jsou předmětem daně u územně samosprávných celků

Předmětem daně z přidané hodnoty u ÚSC jsou plnění, která mají charakter dodání zboží, převodu nemovitostí nebo poskytování služeb. Tato plnění jsou vymezena v § 13 a § 14 ZDPH. Aby uskutečněné plnění bylo předmětem daně, musejí být splněny tři podmínky. Tato plnění musejí být uskutečněna za úplatu, v tuzemsku a v rámci ekonomické činnosti. V § 13 odst. 4 a odst. 5 jsou vymezena také plnění, která jsou předmětem daně, i když jsou realizována bez úplaty. U služeb jsou tato plnění uvedena v § 14 odst. 3 a odst. 4. V případě ÚSC se bude jednat především o použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce nebo poskytnutí tohoto majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet.

Např. pokud obec používala k ekonomické činnosti majetek, u kterého při nákupu uplatnila nárok na odpočet daně, a později tento majetek darovala, je toto darování předmětem daně. Pokud ale obec daruje majetek nebo přenáší na příspěvkovou organizaci, kterou zřídila, právo nakládat se svým majetkem, u kterého při nákupu neuplatní nárok na odpočet daně, pak tento převod není předmětem DPH. Jak uvádí Hochmannová (2009), tento výklad lze opět podepřít judikáty ESD, kde ESD konstatuje, že zdanitelné plnění nastává při použití obchodního majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností jen v případě, že při pořízení majetku byl uplatněn nárok na odpočet daně. Pokud nárok na odpočet daně uplatněn nebyl, a to i z toho důvodu, že tento majetek byl pořízen od neplátce, nebo byl při nákupu dodán jako osvobozené plnění, zdanitelné plnění při jeho použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností nenastává (vyplyvá např. z rozsudků ESD C20/91 Pieter de Jong, C-291/92 Armbrrecht nebo C-415/98 Bakcsi).

Je třeba také upozornit, že předmětem daně u ÚSC bude zpravidla také poskytování reklamních předmětů, u kterých byl při nákupu uplatněn nárok na odpočet daně. ZDPH v § 13 odst. 8 uvádí, že předmětem daně není poskytnutí reklamního předmětu do částky 500 Kč v rámci ekonomické činnosti. U ÚSC se ovšem toto ustanovení většinou neuplatní, protože neposkytují reklamní předměty v rámci své ekonomické činnosti.

Předmětem daně u ÚSC budou především plnění vyjmenovaná v příloze č. 3 ZDPH, kde jsou vymezena plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani. Jedná se např. o dodání vody, plynu, tepla a elektřiny, dodání nového zboží vyrobeného nebo nakupovaného za účelem dodání v nezměněném stavu, služby cestovních kancelářů, reklamní služby, pořádání výstav, veletrhů, kongresů a další.

Předmětem daně budou u ÚSC i další plnění neuvedená v příloze č. 3 ZDPH, pokud tyto činnosti nejsou považovány u ÚSC za výkon veřejné správy, např. těžba dřeva, provozování ubytovny nebo pronájem staveb, bytů a nebytových prostor.

Plnění, která u územně samosprávných celků nejsou předmětem daně

U obcí a krajů nebudou předmětem daně přijaté úplaty za činnosti, které uskutečňují jako orgány veřejné správy.

Pokud budou obce a kraje prodávat hmotný nebo nehmotný majetek, nebude tento prodej předmětem daně, pokud nesloužil ekonomické činnosti a při jeho nákupu nebyl uplatněn nárok na odpočet daně. Tato problematika není v českém zákoně ani evropské směrnici jednoznačně upravena, nikde není uvedeno, že tyto prodeje dani nepodléhají. Při posouzení těchto prodejů můžeme vyjít z některých judikátů Evropského soudního dvora. Problematikou prodeje majetku se zabýval ESD v případě C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen, kdy byl posuzován prodej čističky odpadních vod, kterou pořídil veřejnoprávní subjekt v postavení veřejnoprávního orgánu. Přestože v tomto případě byla posuzována problematika nároku na odpočet daně u majetku, který je pořízen k výkonu veřejné správy, nepřímou lze dovodit, že pokud veřejnoprávní subjekt prodává majetek, který pořídil k výkonu veřejné správy, tj. jako osoba nepovinná, bude ho v postavení osoby nepovinné k dani prodávat a tento prodej proto nebude považován za předmět DPH. Tento výklad také vyplývá z judikatury ESD týkající se fyzických osob. Jde o případy (C-291/92 Armrecht, C-415/98 Bakcsi, C98/90 Lenartz). Z rozhodnutí ESD v těchto případech vyplývá, že pokud prodává plátce majetek, který využíval pouze z části k ekonomické činnosti, bude podléhat DPH pouze prodej této části majetku.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně jsou vymezena v § 63 až § 71. Jedná se např. o dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží, po-

skytnutí služby do třetí země, přepravu osob mezi členskými státy EU a další. Tato plnění jsou ÚSC poskytována výjimečně.

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně

Mnohem častěji než s osvobozenými plněními s nárokem na odpočet daně se u ÚSC setkáme s poskytováním osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Tato plnění jsou vymezena v § 51 až § 62 ZDPH.

Osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně bude u ÚSC především pronájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56 ZDPH). ÚSC se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností bude uplatňovat daň na výstupu. Od roku 2009 nemusí být uplatňování DPH u nájmu oznamováno správcí daně.

Byty budou obce pronajímat většinou neplátcům daně, a proto se bude jednat o osvobozené plnění a obce nebudou z nájemného bytů odvádět daň na výstupu. V souvislosti s pronájmem bytů jsou nájemci také zpravidla pronajímány „zařizovací předměty“ (sporák, skříně, kuchyňská linka atd.). Pokud jsou tyto předměty součástí bytu, tj. jsou zabudovány nebo zamontovány, je jejich nájem součástí nájmu. Jedná se např. o vestavěný nábytek, zabudované kuchyňské linky včetně vestavěných spotřebičů, obklady stěn, pevně spojené podlahové krytiny, okenice apod. Pokud ale vybavení, které není pevně spojeno s bytem, je uvedeno jako samostatný předmět nájemní smlouvy a je k němu sjednáno nájemné, jedná se o samostatné plnění poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) poskytnutí práva využití věci a vždy bude podléhat DPH.

V případě pronájmu staveb nebo nebytových prostor jiným plátcům pro jejich ekonomickou činnost bude zpravidla výhodné pro obec zdaňovat tato plnění (neuplatnit osvobození). Pokud bude tento pronájem zdaňován, může si obec následně uplatnit nárok na odpočet DPH při údržbě, rekonstrukcích a opravách těchto pronajímaných prostor, a to buď plný nárok, pokud je např. celá stavba pronajímana plátcům, nebo odpočet krácený koeficientem, pokud je část pronajímana plátcům a část neplátcům. Současně má zdaňování pronájmu na obec také pozitivní dopad ve vylepšení hodnoty koeficientu pro krácení plnění, která použije k osvobozeným i zdaňovaným činnostem.

Jak uvádí Hochmannová, (2009) při vymezení pojmu nájem je vhodné uvést výrok ESD v případě C-275/01 (Sinclair Collis), kde ESD konstatoval, že charakteristickým rysem nájmu nemovitého majetku je, že opravňuje určenou osobu na sjednané časové období a za úplatu zabrat a užívat konkrétně vymezenou nemovitost nebo její část jako vlastník a vyloučit z takového práva všechny ostatní osoby. V uvedeném případě ESD posuzoval smlouvu o umístění prodejního automatu v nemovitosti. Tato smlouva nenaplnovala výše uvedenou definici nájmu, a proto nemůže být osvobozeným plněním.

Obdobně definici nájmu nebudou splňovat případy, kdy např. je na nemovitosti umístěna reklamní plocha, nebo na střeše budovy anténa. V těchto případech není z užívání nemovitosti vyloučen vlastník nebo jiná osoba a nejedná se o nájem. Tyto činnosti budou zpravidla také posuzovány dle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH jako právo využití věci, a bude se proto jednat o zdanitelné plnění.

Osvobození nájmu dle § 56 ZDPH se nevztahuje na krátkodobý nájem, nájem bezpečnostních schránek, na nájem prostor a míst k parkování vozidel a nájem trvale instalovaných zařízení a strojů. Tyto pronájmy musejí být vždy zdaňovány bez ohledu na skutečnost, kdo je nájemce, zda plátce nebo neplátce a bez ohledu na účel použití pronajatých věcí. Obec tedy musí zdaňovat pronájmy parkovacích ploch a garáží, které jsou pronajaty plátcům, podnikatelům neplátcům nebo soukromým osobám. Zdaňovány musejí být i pronájmy parkovacích ploch a garáží právníky osobám, které neuskutečňují ekonomickou činnost.

Problematickou pronájmu garáží se zabýval Evropský soudní dvůr v případě C-173/88 Henriksen, kde mimo jiné konstatoval, že pojem „prostory a místa k parkování vozidel“ zahrnuje pronájem všech míst určených k parkování vozidel včetně uzavřených garáží (i v České republice se občas můžeme setkat s nesprávným výkladem, že uzavřené garáže pod tento pojem nespádají). Dále ESD v tomto unesení uvádí, že pronájem parkovacích ploch a garáží může být osvobozen pouze v případě, že je úzce spojen s pronájmem jiného nemovitého majetku, který slouží pro jiné účely než parkování a je osvobozen. Pokud tedy je pronajímán byt jako osvobozené plnění a na základě stejné nájemní smlouvy je nájemci pronajata i garáž, bude i pronájem garáže osvobozené plnění. V uvedeném usnesení je zajímavý ještě další bod, kde je konstatováno, že dle směrnice mohou členské státy osvobodit další činnosti nad rámec směrnice, nemohou však osvobodit transakce, které jsou dle směrnice vyjmuty z osvobození, tj. nemohou osvobodit od DPH pronájmy míst k parkování a garáží.

Od pronájmu parkovacích ploch nebo poskytování parkovacích služeb je třeba odlišit vymezení veřejných komunikací k parkování vozidel. Jak konstatoval ESD v případě C-446/98 (Camara Municipal do Porto), při vymezení části komunikací pro účely parkování vystupuje obec jako orgán veřejné moci, neboť má oprávnění rozhodovat o povolení nebo zákazu parkování na určitých veřejných komunikacích. Úhrady za parkování na těchto vymezených zónách nejsou tedy příjmem z ekonomické činnosti. Tento výklad je v České republice potvrzen koordinačním výběrem uzavřeným dne 18. 3. 2009. Ministerstvo financí zde uvádí, že pokud obec vymezí dle § 23 odst. 1 zákona č. 13/1197 Sb., o pozemních komunikacích, místní komunikace k stání, a k této činnosti jsou dle uvedeného zákona zmocněny pouze obce v rámci přenesené působnosti výkonu státní správy, jedná se o činnosti, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Vybrané pro-

středky z těchto zón placeného stání tedy nepodléhají DPH a nevstupují také do obratu obce.

Plněními osvobozenými bez nároku na odpočet daně bude také převod staveb, bytů a nebytových prostor, tyto převody budou osvobozeny dle § 56 odst. 1 ZDPH po uplynutí tří let od vydání kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Zde je třeba upozornit na možné negativní dopady tohoto osvobození pro obce. Pokud obec porídí nemovitost k uskutečňování ekonomické činnosti a při nákupu uplatní nárok na odpočet daně, musí následně sledovat pět let od pořízení majetku, k jakým plněním je využívána. Pokud je tento majetek následně prodán, jako osvobozené plnění musí obec provést úpravu odpočtu daně dle § 78 ZDPH. Pokud bude rok kolaudace a rok pořízení majetku stejný, bude pro obec nevýhodné prodávat stavby nebo nebytové prostory čtvrtý a pátý rok následující po pořízení. Tato plnění budou osvobozena a obec bude muset vrátit část uplatněného odpočtu (dvě pětiny nebo jednu pětinu při prodeji až v pátém roce od pořízení). Pro obec bude tedy výhodnější prodávat tyto stavby do tří let od kolaudace, kdy se bude jednat o zdanitelné plnění. Druhou výhodnou variantou je prodej staveb až po pěti letech od pořízení, kdy tento prodej bude osvobozen od DPH dle § 56, ale obec již nebude muset upravovat nárok na odpočet daně dle § 78 ZDPH.

Dle § 56 ZDPH je osvobozen také prodej pozemků, s výjimkou převodu stavebních pozemků. V případě pozemků, které obec vlastnila, ale nebyly využívány k žádné činnosti, je spornou otázkou, zda sloužily k ekonomické činnosti. Pokud se nejednalo o pozemky, které sloužily prokazatelně k výkonu veřejné správy, doporučujeme uvést tyto pozemky do daňového přiznání jako osvobozená plnění. Od DPH není osvobozen převod stavebních pozemků. Stavební pozemek je pro účely zákona o DPH vymezen jako nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem. V praxi bude jen výjimečně docházet k prodeji pozemku, na který je již vydáno stavební povolení, z tohoto důvodu bude většina prodejů pozemků osvobozena od DPH.

Dalším plněním osvobozeným u ÚSC od DPH bez nároku na odpočet daně bude poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou dle § 61 písm. d) ZDPH. Bude se jednat např. o provoz bazénu, provoz ledové plochy, provoz sportovních areálů a stadionů a provoz lyžařských vleků. Jak uvádějí Musilová, Fitříková (2009), pokud je v souvislosti s provozováním sportovního zařízení zapůjčeno sportovní nařízení (tenisové rakety, golfové hole, míčky ...) jde o plnění, které je součástí komplexní služby – poskytnutí sportovního zařízení a uplatní se také osvobození dle § 61 písm. d) ZDPH.

Plněním osvobozeným od DPH u obcí a krajů je i poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce související dle § 61 písm. e) ZDPH. U obcí se

III: Rozdělení základních plnění uskutečňovaných obcí z hlediska daně z přidané hodnoty
 III: Division of basic transactions municipality in terms of value added tax

Plnění, která nejsou předmětem daně	Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně	Zdanitelná plnění
Výběr poplatků	pronájem bytů	ubytování
Výběr pokut	pronájem staveb a nebyt. prostor neplátcům	pronájem staveb a nebyt. prostor plátcům (volitelně)
Působnost stavebního úřadu	převody staveb, bytů a nebytových prostor 3 roky a více po kolaudaci	převody staveb, bytů a nebytových prostor do tří let od kolaudace
Správa komunikací	převody pozemků (s výjimkou stavebních pozemků)	převody stavebních pozemků
Veřejné osvětlení	sociální pomoc	pronájem movitých věcí
Odpadové hospodářství	poskytování služeb úzce souvisejících se sportem	prodej zboží
Prodej majetku, který byl využíván pouze k výkonu veřejné správy	poskytování kulturních služeb	příjmy z reklamy
Vymezení části veřejných komunikací k stání vozidel	prodej osobního auta, u kterého nemohl být uplatněn nárok na odpočet daně	těžba dřeva
Bezúplatné poskytnutí majetku, u kterého nebyl uplatněn nárok na odpočet daně		

Zpracováno autory dle Musilové, Fitříkové (2009) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

bude jednat např. o pořádání kulturních programů, pořádání plesů, dětských dnů, koncerty, divadelní vystoupení, vstupné do kina, provoz knihovny, vstupné do muzeí atd.

Osvobozeným plněním je dle § 62 odst. 1 dodání zboží, u kterého při pořízení, popřípadě změně účelu použití, nemohl plátcе uplatnit nárok na odpočet daně, protože je používal k uskutečnění plnění osvobozených od daně.

Dle § 62 odst. 2 je osvobozeným plněním dodání osobního automobilu, při jehož pořízení neměl plátcе nárok na odpočet daně. Bude se jednat o prodej osobních automobilů, které byly pořízeny před 1. 4. 2009, kdy plátcе nemohl u osobních automobilů nikdy uplatnit nárok na odpočet daně. Pokud bude tedy v roce 2009 nebo i v následujících letech obec prodávat takové automobily, jedná se o osvobozené plnění. U osobních aut pořízených po 1. 4. 2009 bude při prodeji důležitou skutečností, zda byly používány k ekonomické činnosti. Pokud bude obec využívat osobní automobil k ekonomické činnosti a na základě toho si při nákupu uplatní nárok na odpočet daně, potom prodej tohoto automobilu bude zdanitelným plněním. Rozdělení nejčastějších plnění dle režimu odvodu DPH na výstupu je uvedeno v Tab. III.

Nárok na odpočet daně u územně samosprávných celků

Základním právem ÚSC jako plátcе daně z přidané hodnoty je právo na uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Pro uplatnění nároku musí ÚSC splnit zákonné podmínky. Musí použít přijatá plnění pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Další podmínkou dle zákona je prokázání nároku daňovým dokladem vystaveným plátcem daně.

Dle § 73 ZDPH lze nárok na odpočet daně uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění, nebo ve kterém byla přijata úplata, pokud z této úplaty plátcе vznikla povinnost přiznat daň. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Pro stanovení správné výše nároku na odpočet daně musejí obce a kraje zajistit v evidenci pro účely DPH rozdělení všech přijatých plnění dle účelu jejich použití na:

- plnění s plným nárokem na odpočet daně,
- plnění bez nároku na odpočet daně,
- plnění, u kterých bude uplatněn krácený nárok na odpočet daně,
- plnění využívaná pro ekonomickou i neekonomickou činnost (uplatnění poměrného nároku na odpočet daně).

V některých případech bude vhodné zajistit i oddělené skladování zboží dle účelu jeho použití, aby mohl plátcе jednoznačně prokázat účel použití daného zboží.

Plnění s plným nárokem na odpočet daně

Plný nárok na odpočet daně mohou ÚSC uplatnit u plnění, která použijí výhradně k ekonomické činnosti. Tato plnění nesmějí být ani částečně použita pro výkon veřejné správy. Pro uplatnění plného nároku musí být také splněno, že tato plnění nejsou použita pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Jak uvádějí Musilová, Fitříková (2009), bude se jednat o přijaté plnění použité k uskutečnění:

- zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň,

- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně podle § 63 (obce uskutečňují tato plnění výjimečně),
- plnění s místem plnění mimo tuzemsko (obce uskutečňují taková plnění výjimečně).

Obce mohou uplatnit plný nárok především v případě nákupu zboží, které je určeno pro další prodej. Plný nárok mohou uplatnit u plnění, která se vztahují pouze k poskytování ubytovacích služeb a u přijatých plnění, která souvisejí s těžbou dřeva. Plný nárok na odpočet daně lze také uplatnit při nákupu movitých věcí, které jsou následně pronajímány.

Obce a kraje mohou plný nárok na odpočet daně uplatnit také u stavebních prací a dalších nákladů, které souvisejí s výstavbou nemovitostí, které budou následně pronajímány plátcům daně, a na výstupu bude uplatňována DPH, nebo se bude jednat o nemovitosti, které budou následně prodány, a prodej nebude osvobozen od DPH.

V případě opravy a údržby nemovitosti, u které je část pronajímána plátcům jako zdanitelné plnění a část pronajímána neplátcům jako osvobozené plnění, je vždy nutno rozlišit, zda provedené práce se týkají pouze konkrétního nebytového prostoru nebo celé nemovitosti. Pokud např. budou vymalovány prostory pronajímáné jako zdanitelné plnění, lze u tohoto přijatého plnění uplatnit plný nárok na odpočet daně. Pokud však bude provedena oprava střechy a část nemovitostí je pronajímána neplátcům (osvobozené plnění), je nutno u opravy střechy uplatnit odpočet krácený koeficientem dle § 76 ZDPH.

Krácení nároku na odpočet daně

Stejně jako jiné subjekty, musejí ÚSC uplatnit krácený nárok na odpočet daně u plnění, která použijí k uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně i k uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. U těchto plnění musejí plátcí postupovat dle § 76. Koeficient pro krácení se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a ve jmenovateli celkový součet údajů v čitateli a součet veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Do výpočtu koeficientu se nezahrnuje prodej hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku a pozemků. Do výpočtu se také nezahrnují finanční služby a převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně. Je také nutné zdůraznit, že do výpočtu koeficientu nebudou vstupovat úplaty za výkon veřejné správy.

V případě obcí budou kráceny především již zmíněné náklady na opravu a údržbu nemovitostí, které jsou pronajímány plátcům a neplátcům. Tímto koeficientem se budou krátit také režijní náklady, které

se vztahují k více činnostem, pokud některé činnosti jsou osvobozeny bez nároku na odpočet daně. U mnoha obcí bude vypočtený koeficient velmi nízký vzhledem k velkému podílu nájmu bytů, soukromým osobám neplátcům. Podíl těchto osvobozených nájmu představuje často až 90% veškeré ekonomické činnosti obce. Vypočtený koeficient by v tomto případě činil pouze 0,1 a obec by si uplatnila nárok na odpočet daně u krácených plnění pouze ve výši 10 %.

Poměrný odpočet u plnění použitých pro ekonomickou i „neekonomickou činnost“

Územní samosprávné celky budou muset u přijatých plnění, která využijí pro svou ekonomickou činnost i pro činnosti, které nejsou předmětem DPH (výkon veřejné správy), uplatnit nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši. Princip uplatnění poměrné části odpočtu vyplývá z § 72 odst. 5.

V této souvislosti je nutné upozornit na rozsudek ESD ze dne 12. února 2009, C-515/07 Vereniging Noordelijke Land en Tuinbouw Organisatie. V tomto případě ESD posuzoval problematiku uplatnění nároku na odpočet daně u subjektu, jehož činnost spočívala v prosazování zájmu venkova. Tuto činnost provozoval bezúplatně a byla financována z příspěvku členů. Kromě toho tento subjekt poskytoval i další služby, které byly považovány za zdanitelná plnění. Tento subjekt si uplatňoval plný nárok na odpočet daně z nakoupeného zboží a služeb, které požíval pro činnost bezúplatnou i úplatnou s tím, že při využití zboží a služeb pro neekonomickou činnost uplatní daň na výstupu. Soudní dvůr konstatoval, že činnost, která není činností ekonomickou, nespadá do rozsahu působnosti směrnice, a režim odpočtů zajišťující neutralitu daně se vztahuje pouze na ekonomickou činnost. DPH, kterou byly zatíženy výdaje vynaložené osobou povinnou k dani, nemůže zakládat nárok na odpočet daně, pokud připadá na činnosti, které vzhledem ke své neekonomické povaze nespadají do rozsahu působnosti Šesté směrnice.

Z rozhodnutí ESD vyplývá, že plátce daně si nemůže uplatnit plný nárok na odpočet daně, pokud prokazatelně využije část přijatého plnění i pro neekonomickou činnost.

V návaznosti na tento judikát by mohl být problematický postup neziskových organizací a obcí, pokud by u přijatých plnění uplatnily plný nárok na odpočet daně i z plnění použitých pro bezúplatné činnosti nebo veřejnou správu a následně v okamžiku spotřeby odváděly u těchto plnění daň na výstupu dle § 13 odst. 5 a § 14 odst. 4 ZDPH.

Na rozdíl od krácení nároku na odpočet daně při uskutečňování osvobozených plnění, který je v zákoně přesně definován v § 76, není postup uplatnění poměrné části odpočtu v zákoně upraven. Jak uvádějí Musilová a Fitříková (2009), je jednou z využitelných metod, metoda poměrového koeficientu.

$$\text{Poměrový koeficient} = \frac{\text{příjmy z ekonomické činnosti}}{\text{příjmy z ekonomické činnosti} + \text{příjmy z výkonu veřejné správy}}$$

Tento postup je také uveden v informaci Ministerstva financí ČR s názvem „Uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši u veřejnoprávních subjektů.“ Tímto koeficientem se následně vynásobí daň na vstupu u plnění, která jsou použita pro ekonomickou činnost i výkon veřejné správy.

Kromě použití výše uvedeného postupu poměrového koeficientu lze v praxi aplikovat i jiné postupy. Jak uvádějí Musilová a Fitříková (2009), lze například vycházet z poměru využití konkrétního majetku pro ekonomickou činnost. Lze např. využít poměr ujetých kilometrů pro ekonomickou činnost u vozidel využívaných i pro výkon veřejné správy. U spotřeby energií a dalších služeb k nemovitostem lze vyjít z poměru podlahové plochy využívaných pro ekonomickou činnost.

Je třeba upozornit na skutečnost, že pokud daně plnění slouží k ekonomické i neekonomické činnosti a v rámci ekonomické je i plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně, musí plátce nejprve vypočítat poměrnou část odpočtu vztahující se k ekonomickým činnostem a tuto část následně zkrátit dle § 76. U obcí, které mají vysoký podíl osvobozených nájmu, je po tomto dvojím krácení uplatněná část odpočtu velmi malá a v konkrétní situaci je vhodné zvážit, zda administrativní náklady na výpočet poměrné části odpočtu nejsou vyšší než případný nárok na odpočet DPH.

Plnění bez nároku na odpočet daně

ÚSC nemohou uplatnit odpočet daně u plnění, která budou použita výhradně k výkonu veřejné správy. Také nemohou uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých plnění, která použijí pouze k uskutečnění plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně. U obcí se bude jednat nejčastěji o opravu a údržbu nemovitostí, které jsou pronajímány pouze neplátcům, a tento pronájem je proto osvobozeným plněním dle § 56 ZDPH. Dalšími plněními, u kterých nemohou obce uplatnit nárok na odpočet daně, protože jsou použity k osvobozeným plněním, jsou plnění použita pro poskytování služeb souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou a plnění použita pro uskutečnění kulturních služeb.

Stejně jako jiné subjekty, nemohou obce také uplatnit nárok na odpočet daně u plnění použitých pro reprezentaci (§ 74 ZDPH).

Plnění, u kterých nelze uplatnit nárok na odpočet daně, nevstupují do daňového přiznání k DPH.

ZÁVĚR

Závěrem je vhodné upozornit na administrativní náročnost aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů u územně samosprávných celků, která je mnohem větší než u podnikatelských subjektů. Obec musí ve svém informačním systému zajistit správné rozlišování jednotlivých druhů výstupů a jejich zda-

ňování, osvobození nebo nezahrnutí do přiznání, pokud nejsou předmětem DPH. Ještě složitější je situace u přijatých plnění, kdy musí obec ve své evidenci zajistit rozdělení přijatých plnění do jednotlivých skupin dle jejich užití (viz Tab. IV) a vypočítat správný nárok na odpočet daně dle zákona.

Vzhledem ke skutečnosti, že u obcí dochází k rozpadu činnosti na ekonomickou a neekonomickou a u ekonomické dále na zdaňovanou a osvobozenou (viz Tab. IV), dostáváme se do situace, zda se vyplatí u všech vstupů stanovovat správnou výši nároku na odpočet daně. Obec musí vždy posoudit, zda výše administrativních nákladů na stanovení poměrného nároku na odpočet daně a jeho případné krácení koeficientem není vyšší než případný nárok na odpočet DPH.

Vždy bude záležet na výši poměru pro krácení (přijatá plnění pro ekonomické i neekonomické činnosti), na výši koeficientu (u plnění použitých i pro osvobození plnění bez nároku na odpočet daně) a na výši vstupů, u kterých bude ÚSC uplatňovat nárok na odpočet daně.

Výši koeficientu pro krácení odpočtu může obec sama ovlivnit, a to množstvím činností, které podléhají DPH. Pokud obec potřebuje mít větší koeficient, např. z důvodu právě opravy topení v budově, která je z části pronajímána neplátcům (osvobozeno), musí zvýšit ekonomické zdaňované činnosti, které provádí, např. pronájem plátcům vždy s DPH.

Obce nesmějí zapomínat, že v daňovém řízení je důkazní břemeno na plátcích, čili na obci, a tudíž musí být schopna obhájit si stanovený poměr, který použila při stanovení nároku na odpočet daně.

Další skutečnost, kterou si ekonomové či vedení obcí mnohdy neuvědomují, nebo je nesprávně chápána, je dopad DPH na rozpočet obce. Často je dopad (efektivita) DPH spojován pouze s tím, zda v daném zdaňovacím období obec DPH odvádí nebo vznikl nadměrný odpočet. Ve skutečnosti můžeme finanční dopad na obec vypočítat jako rozdíl navýšení příjmů z titulu DPH na výstupu a daňové povinnosti v daném zdaňovacím období. Např. obec bude uplatňovat DPH u pronájmu nebytových prostor pro jiného plátce a částka za pronájem bude činit 100 000 Kč plus DPH 19 000 Kč a v daném období provede obec opravu tohoto prostoru za 20 000 Kč, DPH 3 800 Kč. Pokud zjednodušeně předpokládáme, že obec nemá v daném období jiné transakce podléhající DPH, potom daňová povinnost za dané období je 15 200 Kč. Daňový dopad na rozpočet obce je dán rozdílem navýšení výstupů 19 000 a výši daňové povinnosti 15 200, tj. dopad na rozpočet obce je pozitivní ve výši 3 800 Kč. Dopad na obec je pozitivní, i když v daném období musí uhradit finančnímu úřadu vlastní daňovou povinnost 15 200 Kč. Pokud by pronájem byl bez DPH, nemá obec nárok na odpočet DPH z oprav a zaplatí tak z rozpočtu o 3 800 Kč více.

SOUHRN

Pokud územní samosprávné celky (ÚSC) uskutečňují ekonomickou činnost, jsou považovány za osoby povinné k dani dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Územním samosprávnými celky jsou kraje, obce, městysy, města a statutární města. Ekonomickou činností obcí a krajů jsou především činnosti vyjmenované v příloze č. 3 k ZDPH. Jedná se např. o dodání vody, plynu, tepla a elektřiny, dodání nového zboží vyrobeného nebo nakupovaného za účelem dodání v nezměněném stavu, služby cestovních kanceláří, reklamní služby, pořádání výstav, veletrhů, kongresů a další. Ekonomickou činností budou u ÚSC i další plnění neuvedené v příloze č. 3 ZDPH, pokud tyto činnosti nejsou považovány u ÚSC za výkon veřejné správy, např. těžba dřeva, provozování ubytovny nebo pronájem staveb, bytů a nebytových prostor. Obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmi činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Obce, které uskutečňují ekonomickou činnost, musejí sledovat svůj obrát za posledních 12 měsíců dle § 6 ZDPH. Pokud výše tohoto obrátu přesáhne 1 000 000 Kč, musejí se zaregistrovat jako plátcí daně a odvádět DPH na výstupu u činnosti, které jsou předmětem daně a nejsou od DPH osvobozeny. Jako plátcí daně se musejí ÚSC zaregistrovat také pokud uskutečňují ekonomickou činnost a splní jiné kritérium dle ZDPH. Např. obec pořizuje zboží z jiného členského státu a hodnota tohoto pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyšuje částku 326 000 Kč.

ÚSC, které se stanou plátcí daně (na základě obrátu nebo dobrovolně), musejí dále správně určit, které jejich činnosti jsou zdaňované, které osvobozené s nárokem na odpočet daně a které osvobozené bez nároku na odpočet daně.

Jedním ze základních práv plátce je právo uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých plnění. Problematika správného uplatnění nároku na odpočet daně je u obcí a krajů mnohem složitější než u podnikatelských subjektů. ÚSC musejí především určit, k čemu je přijaté plnění využito (viz Tab. IV.) Na základě toho si neuplatní nárok na odpočet daně u plnění, která využije pouze pro činnosti veřejné správy nebo pro ekonomickou činnost, která je osvobozena od DPH bez nároku na odpočet daně. U plnění, která využije ÚSC pro zdaňované činnosti i činnosti osvobozené bez nároku na odpočet, uplatní krácený nárok na odpočet. U vstupů, které využije obec nebo kraj pro výkon veřejné správy i pro ekonomickou činnost podléhající DPH, uplatní nárok na odpočet daně v poměrné výši.

IV: Možnosti uplatnění odpočtu DPH na vstupu u obcí a krajů

IV: Scope for deduction of input VAT for municipalities and counties

K jaké činnosti je použito přijaté plnění	Nárok na odpočet DPH
Pro ekonomickou činnost (EČ) – zdaňovanou	Plný nárok na odpočet DPH
Pro EČ – osvobozenou bez nároku na odpočet daně	Není nárok na odpočet DPH
Pro činnost, která není předmětem daně	Není nárok na odpočet DPH
Pro EČ zdaňovanou a zároveň EČ osvobozenou	Nárok na odpočet DPH koeficientem
Pro EČ zdaňovanou a pro činnost, která není předmětem daně	Nárok na odpočet DPH poměrem
Pro EČ zdaňovanou, osvobozenou a činnost, která není předmětem daně	Nejdříve poměr, následně nárok na odpočet koeficientem

Zdroj: vlastní práce

Současně musejí obce a kraje při aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty také sledovat administrativní náklady na uplatňování DPH. V řadě případů nebude efektivní složitě stanovovat a počítat poměr pro uplatnění nároku na odpočet. Náklady na stanovení poměru nebo posouzení, zda lze vůbec nárok u daného plnění uplatnit, mohou výrazně převýšit efekt z uplatnění odpočtu. Proto by si ÚSC měly stanovit vnitřní pravidla, u jak vysokých částek je efektivní posuzování nároku na odpočet daně a kdy je výhodnější nárok na odpočet neuplatnit. Současně může obec také svým rozhodováním ovlivnit výši nároku na odpočet daně (např. zdaňováním pronájmu staveb a nebytových prostor jiným plátcům pro jejich ekonomickou činnost). Daň z přidané hodnoty nemusí pro územně samosprávné celky znamenat jen velkou administrativní zátěž, ale při správném rozhodování a aplikaci zákona může přinést i finanční efekt. Pro správnou aplikaci zákona o DPH je vhodné využít publikované rozhodnutí Evropského soudního dvora; mnoho judikátů řeší problematiku, která se týká uplatňování DPH u územně samosprávných celků.

daň z přidané hodnoty, územní samosprávný celek, osoby povinné k dani, veřejnoprávní subjekt, Evropská unie, směrnice, judikát

SUMMARY

Application of value added tax on local authorities units (LAU) is administratively demanding than on other subjects. Local authorities units mean regions, municipalities, townships, cities and corporate towns. LAU has to for the correct application of Law No. 235/2004 Coll., on Value Added Tax, as amended, first to determine which activities are execution of the public administration and are not subject to VAT and which their fulfillment are considered to be an economic activity and are therefore subject to VAT.

In the case that municipalities and regions carry out also the economic activity, they must correctly identified fulfillments, which are included in the turnover for VAT purposes. LAU which become taxpayers (based on turnover or voluntary) must also correctly determine which of their activities are taxable, exempt with claim to tax deduction or exempt without the claim to tax deduction.

In the case of received fulfillments LAU must correctly considers for what is used this received fulfillments. On this basis LAU does not apply the claim to tax deduction for fulfillments that are used only for the activity of public administration or economic activity which are exempt from VAT without the claim to tax deduction. For fulfillments that LAU use for taxable activities and exempt activities without the claim to tax deduction it applies fractional claim to tax deduction. For the inputs that it uses for the exercise of public administration and for economic activity subject to VAT can claim the tax deduction proportionally.

At the same time municipalities and regions must in the application of the Law on Value Added Tax also monitor the administrative costs of the application of VAT. In many cases it is not effective to determine and calculate the ratio for claiming a tax deduction. That is the reason why LAU should define internal rules for how high amount is effective to consider claim to tax deduction and when it is more useful to not apply the claim to tax deduction.

At the same time the municipality can also affect the determination of high of claim to tax deduction (for example by taxing a rent of non-residential buildings to other payers for their economic activity). Value added tax does not have to mean a high administrative burden, but the right decisions and application of the law can also bring financial effect for the local authorities. Published decisions of European Court of Justice may by a good tool for the correct application of the VAT.

Výsledky uvedené v příspěvku jsou součástí řešení výzkumného záměru č. 6215648904 "Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu".

LITERATURA

- HOCHMANNOVÁ, O., 2009: *Judikatura Evropského soudního dvora k dani z přidané hodnoty*. Metodické aktuality svazu účetních. Praha: Svaz účetních. č. 7. s. 4–38. ISSN 1211-4138.
- MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K., 2009: *Vymezení pojmu "veřejnoprávní subjekt" pro účely zákona o DPH na základě judikatury ESD*. Firma a konkurenční prostředí 2009. 2. část, s. 152–157. ISBN 978-80-7392-085-2.
- MARKOVÁ, H., 2009: *Daňové zákony: Úplná znění platná k 1. 1. 2009*. 17. vyd. Praha: GRADA Publishing, 209 s. ISBN: 978-80-247-2803-2.
- MÍSAŘOVÁ, P., 2009: *Zákon o dani z přidané hodnoty v aplikaci na „veřejnoprávní subjekty“*. Firma a konkurenční prostředí 2009. 2. část, s. 170–175. ISBN 978-80-7392-085-2.
- MUSILOVÁ, L., FITŘÍKOVÁ, D., 2009: *DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací*. 1. vyd. Karviná: Antonín Pavera – PARIS, 299 s. ISBN 978-90-87173-04-6.
- RAMBOUSEK, J., MATTAUSCHOVÁ, B., 2008: *Daň z přidané hodnoty: Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty (nahrazující Šestou směrnicí) a zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: ASPI, 425 s. ISBN: 978-80-7357-369-0
- Judikatura Evropského soudního dvora*. [online]. [cit. 2009-12-08]. Dostupné z <<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=cs>>.
- Judikatura Evropského soudního dvora*. (do roku 1997) [online]. [cit. 2009-12-08]. Dostupné z <<http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>>.
- Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů, Česká daňová správa* [on-line]. [cit. 2009-12-10] dostupné z http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-F09848D6/cds/xsl/legislativa_metodika_622.html?year=
- Informace k uplatňování DPH pro územně samosprávné celky, Česká daňová správa* [on-line]. [cit. 2009-12-10] http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-F09848D6/cds/xsl/dane_poplatky_9103.html?year=
- Uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši u veřejnoprávních subjektů, Česká daňová správa* [on-line] [cit. 2009-12-10] dostupné z http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-269E5F37/cds/xsl/legislativa_metodika_617.html?year=0

Adresa

Ing. Miloš Grásgruber, Ph.D., Ing. Petra Mísařová, Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika, e-mail: ucmilos@mendelu.cz, petra.misarova@mendelu.cz