



**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**  
**FAKULTA MANAGEMENTU V JINDŘICHOVĚ HRADCI**  
**KATEDRA MANAGEMENTU VEŘEJNÉHO SEKTORU**

## **Diplomová práce**

**Josef Bártů**

**2008**



**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**  
**FAKULTA MANAGEMENTU V JINDŘICHOVĚ HRADCI**  
**KATEDRA MANAGEMENTU VEŘEJNÉHO SEKTORU**

**NÁZEV DIPLOMOVÉ PRÁCE**

**Uplatňování daně z přidané hodnoty u  
veřejnoprávních subjektů**

**Vypracoval:** Josef Bártů

**Vedoucí práce:** Ing. Jana Krbová, Ph.D.

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Uplatňování daně z přidané hodnoty u veřejnoprávních subjektů.“ jsem vypracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Lipnice, květen 2008

podpis:.....

## **Poděkování**

Rád bych poděkoval

Ing. Janě Krbové, Ph.D.

za užitečnou a milou spolupráci, a za věcné připomínky a pomoc při zpracování této diplomové práce.

## **Anotace**

Cílem práce je popsat implementaci evropských právních předpisů do zákona o dani z přidané hodnoty v ČR a vliv tohoto zákona na činnost veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. V úvodu praktické části jsou na případových studiích vysvětlena vybraná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Další část je věnována zhodnocení případných dopadů na veřejnoprávní subjekt registrovaný jako plátce daně z přidané hodnoty, v konkrétním případě se jedná o Město Dačice. V poslední části je hodnocen vliv zvýšené sazby daně z přidané hodnoty u stavebních prací na rozpočet vybraných obcí okresu Jindřichův Hradec.

# Obsah

<u>Úvod.....</u>	<u>1</u>
<b><u>I Daň z přidané hodnoty: teoretická východiska.....</u></b>	<b><u>4</u></b>
<b><u>1 Daně, jejich význam a správa.....</u></b>	<b><u>4</u></b>
<u>1.1 Funkce daní.....</u>	<u>6</u>
<u>1.2 Daň z přidané hodnoty.....</u>	<u>7</u>
1.2.1 Typy daní.....	8
1.2.2 Daň z přidané hodnoty ve světě.....	8
<u>1.3 Daňová soustava České republiky.....</u>	<u>9</u>
<u>1.4 Výběr daní.....</u>	<u>10</u>
<b><u>2 Systém práva Evropské unie.....</u></b>	<b><u>13</u></b>
<u>2.1 Evropská společenství.....</u>	<u>14</u>
2.1.1 Rozšíření Evropských společenství.....	15
<u>2.2 Instituce Evropských společenství.....</u>	<u>17</u>
<u>2.3 Pilíře práva Evropské unie.....</u>	<u>20</u>
2.3.1 Prameny práva Evropské unie.....	20
2.3.2 Základní zásady pro aplikaci práva Evropských společenství.....	22
<u>2.4 Šestá směrnice Rady a její vliv na zákon o dani z přidané hodnoty.....</u>	<u>23</u>
2.4.1 Daňová politika Evropské unie.....	23
2.4.2 Harmonizace nepřímých daní v Evropské unii.....	23
2.4.3 Legislativa upravující harmonizaci nepřímých daní.....	24
<b><u>II Vliv DPH na hospodaření obcí.....</u></b>	<b><u>27</u></b>
<b><u>3 Implementace zákona o DPH.....</u></b>	<b><u>27</u></b>
<u>3.1 Veřejnoprávní subjekt.....</u>	<u>28</u>
3.1.1 Osoba povinná k dani.....	28
3.1.2 Ekonomická činnost.....	28
3.1.3 Veřejnoprávní subjekt.....	29
3.1.4 Činnosti veřejné správy.....	30

3.1.5 Výrazné narušení hospodářské soutěže.....	32
3.1.6 Veřejnoprávní subjekt jako osoba vždy povinná k dani.....	32
3.2 Skutečnosti podstatné pro registraci.....	34
3.2.1 Osoby osvobozené od uplatňování daně.....	34
3.2.2 Plátcí a registrace.....	36
3.2.3 Osoba identifikovaná k dani .....	39
3.2.4 Náhrada za nesplnění povinnosti.....	41
3.2.5 Zdaňovací období.....	42
3.3 Nárok na odpočet daně.....	43
3.3.1 Uskutečněná plnění.....	43
3.3.2 Přijatá plnění.....	45
3.3.3 Uplatnění odpočtu a jeho krácení.....	46
3.4 Nemovitosti v zákoně o dani z přidané hodnoty.....	53
3.4.1 Bytová výstavba a stavby pro sociální bydlení.....	54
3.4.2 Převod a nájem pozemků a nemovitostí.....	56
<b>4 Vliv daně z přidané hodnoty na hospodaření Města Dačice .....</b>	<b>58</b>
4.1 Analýza změn ve výši výdajů města.....	59
4.2 Klady a zápory plátcovství pro veřejnoprávní subjekt.....	60
<b>5 Vliv zvýšené sazby DPH u stavebních prací na rozpočet obcí okresu Jindřichův Hradec 62</b>	<b>62</b>
5.1 Analýza získaných dat.....	62
<b>Závěr.....</b>	<b>70</b>
Seznam použitých pramenů a literatury.....	73
Seznam tabulek.....	76
Seznam grafů.....	76





# Úvod

**Motto:**

*„Vectigalia sunt nervi rei publicae.*

*Daně jsou nervy státu.“*

*(Cicero)*

V červnu 2003 se v České republice konalo zatím jediné celostátní referendum. Občané našeho státu měli v celonárodním hlasování rozhodnout o tom, zda Česká republika přistoupí k Evropské unii. Hlasování dopadlo kladně a dne 1. května 2004 se Česká republika stala členem Evropské unie. Aby mohlo k přistoupení dojít, museli naši zákonodárci již v předstihu několika let postupně měnit náš právní řád a přizpůsobovat ho podmínkám platným v Evropské unii. Zároveň je nutné si uvědomit, že od tohoto data neřídíme pouze zákonnými normami schválenými našimi zákonodárci, ale jednou z povinností členských států je zajistit aplikaci práva Evropského společenství na svých území. Změny se nevyhnuly ani oblasti daní. Především vstoupil v účinnost zcela nový zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. Aby mohl fungovat společný trh, založený na volném pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu, je harmonizace nepřímých daní naprosto nezbytná. Základní a nejdůležitější směrnici, sjednocující oblast nepřímých daní, je směrnice č. 77/388/EEC, zkráceně nazývaná jako Šestá směrnice. Do roku 2006 byla několikrát novelizována, a proto byla dne 11. 12. 2006 uveřejněna směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, pracovním názvem Recast, která sice nepřinesla žádná nová převratná ustanovení, ale došlo především k zpřehlednění problematiky.

Zákon o dani z přidané hodnoty vymezil pojem „veřejnoprávní subjekt“, který je zcela nový a v naší daňové soustavě nebyl dosud použit. Jsou tak definována města a obce, a v zanedbatelné míře se pod tento pojem zahrnují odborové svazy a církve. Téma „Uplatňování daně z přidané hodnoty u veřejnoprávních subjektů“ jsem pro svoji diplomovou práci zvolil ze dvou důvodů. Za prvé zde mohu uplatnit poznatky z mého zaměstnání, kde se problematikou daně z přidané hodnoty zabývám, a za druhé mohu využít informace získané v průběhu studia, kdy jsem si vybral specializaci Management veřejné správy. Mohu tak zhodnotit problematiku obcí v širších souvislostech, nejen z pohledu uskutečněných a přijatých plnění, ale také například z pohledu na celkové hospodaření obcí.

V úvodní části diplomové práce je vymezena funkce daní, jejich význam a důležitost v historii a současnosti, jak jsou v daňové teorii daně definovány, jaké typy daní může vláda využívat a jaké konkrétní daně obsahuje daňová soustava České republiky. Daně lze stanovit pouze na základě

zákona, a proto je v druhé části popsán systém práva Evropské unie. Především se jedná o instituce Evropských společenství, které právo vytvářejí. Mají pravomoc vydávat normativní právní akty, jako jsou nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení, nebo mají jejich rozhodnutí povahu precedentů, což je případ judikátů Evropského soudního dvora. Dále je popsána daňová politika Evropské unie a shrnut postup harmonizace nepřímých daní na základě postupně schvalovaných normativních právních aktů. V části týkající se implementace zákona o DPH jsou definovány základní pojmy jako je osoba povinná k dani, ekonomická činnost, veřejnoprávní subjekt nebo činnosti veřejné správy. Jsou zde popsány skutečnosti, které mají vliv na registraci plátců daně a také, kdy mají tito plátců nárok na odpočet daně na vstupu. Oblastí, která obce, z pohledu DPH, zajímá asi nejvíce, jsou nemovitosti a stavební práce na nich. Proto se práce zabývá také problematikou uplatňování snížené a základní sazby u bytové výstavby a staveb pro sociální bydlení a převody a nájmy pozemků a nemovitostí. V této třetí kapitole je velký prostor věnován konkrétním příkladům z praxe, na kterých jsou názorně vysvětlena jednotlivá ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, především z pohledu veřejnoprávních subjektů. Praktická část práce se dále zabývá dvěma konkrétními oblastmi. První z nich je posouzení vlivu daně z přidané hodnoty na hospodaření Města Dačice s tím, že je analyzováno, jaký vliv má na rozpočet obce její dobrovolná registrace jako plátce DPH. Zároveň jsou zhodnoceny klady a zápory plátcovství pro veřejnoprávní subjekt. Druhá řešená problematika se týká vlivu zvýšené sazby DPH u stavebních prací na rozpočet vybraných obcí okresu Jindřichův Hradec.

Otázku, zda se stát plátcem daně z přidané hodnoty či nikoliv, řeší téměř všechny obce v České republice. Na jedné straně z plátcovství plynou jisté výhody, ale na druhou stranu se může stát, že náklady převýší ušetřené finanční prostředky. Cílem proto je získat dostatek informací, na základě kterých by bylo možné posoudit, zda se Město Dačice rozhodlo správně a stalo se dobrovolným plátcem, anebo zda bylo toto rozhodnutí nevýhodné. V další části se práce zabývá hypotézou, zda stát obcím kompenzuje v dostatečné výši jejich zvýšené výdaje související se stavebními pracemi, kromě bytové výstavby, které vyplývají z přeřazení ze snížené sazby daně ve výši 5 % do skupiny služeb zdaňovaných základní sazbou ve výši 19 %. Zda se rozpočtové určení daní změnilo ve prospěch obcí tak, aby v důsledku této změny nedošlo k jejich újmě.

Do Evropské unie jsme vstoupili teprve před čtyřmi roky. Z hlediska vývoje práva, pohledu na ně a také vzhledem k lhůtám soudního a daňového řízení, je to velmi krátké období. Prakticky neexistují rozsudky českých soudů, týkající se řešení daňových sporů mezi obcemi a českou daňovou správou, na základě kterých lze jednotlivá ustanovení zákona vykládat a analyzovat. Informace je proto nutné čerpat z různých pramenů a využít tu jejich část, která je věnována

studované problematice. Pro praktickou část práce bude nutné získat konkrétní data za minulé roky. Obce tyto potřebné údaje neposkytují Českému statistickému úřadu ani jiným státním orgánům a není tedy možné využít jejich veřejných databází. Také webové stránky obcí neobsahují kompletní data za tolik let zpátky. Ve většině případů na nich lze nalézt rozpočet minulého a aktuálního roku. Nebo jsou jeho položky členěny velmi stručně a tato souhrnná data jsou pro získání a další analýzu potřebných informací nevyhovující. Pro získání potřebných údajů bude proto využít dotazník s tím, že na malém vzorku obcí bude zjištěno, jaký způsob komunikace s jednotlivými obcemi bude nejvhodnější. Poté bude zvolena nejvýhodnější forma komunikace s vybranými obcemi.

# I Daň z přidané hodnoty: teoretická východiska

## 1 Daně, jejich význam a správa

**Daň všeobecně** je v daňové teorii definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Jejím charakteristickým rysem je neúčelovost a neadekvátnost. Pojem neúčelovost je vysvětlován tak, že u konkrétní daně v určité výši nemůžeme určit, na jaké konkrétní veřejné výdaje bude použita. Daň se stává součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož jsou poté financovány různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost znamená, že poplatník daně nemá nárok na získání protihodnoty, která odpovídá výši jeho platby. Tímto se daně liší od poplatků, které jsou ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Poplatek je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný (Kubátová, 2003).

Daně vždy plnily důležitou roli v existenci států. Ať se již jednalo o společnost otrokářskou, feudální nebo současnou. Už ve starověku musel panovník zabezpečovat veřejné statky pro své poddané. V dalších historických etapách se potřeba veřejných financí zvyšovala s rozvojem společnosti, s její kulturní a duševní vyspělostí a s rozvojem potřeb lidí. Dochází k rozšiřování veřejného sektoru, který zabezpečuje veřejnými statky ty oblasti, které nelze zajistit investicemi soukromými. Stát k plnění svých funkcí potřebuje dostatek finančních prostředků získaných do státního rozpočtu, aby mohl provádět svoji fiskální politiku. Velikost daní v jednotlivých státech je dána také tím, jak jsou v jejich ekonomikách nastaveny přerozdělovací procesy, co je považováno za sociálně spravedlivé nebo zda jsou prostřednictvím daní ovlivňovány makroekonomické cíle, jako je nezaměstnanost, ekonomická rovnováha, inflace a stabilní ekonomický růst.

Z historického hlediska je vybírání daní spojeno se vznikem prvních státních útvarů. Jako příklad můžeme uvést starověké Řecko a Řím. Nejdříve měly daně podobu naturální a se vznikem peněz začaly být vybírány v hotovosti. Zprvu se jednalo o nepravidelné platby dle potřeb panovníka, někdy dokonce dobrovolné. Ten vybrané prostředky používal především na financování armády, výstavbu veřejných budov a na správu. Daně však z počátku nebyly hlavním příjmem panovníkovi pokladny, ten tvořily především válečné kořisti a poplatky vazalských provincií. První daně byly vybírány z pozemků, z majetku, z dědictví, z prodeje otroka nebo při prodeji uskutečněném kupní smlouvou. Římané označovali přímé daně jako tributa, stipendia, nepřímé daně jako vectigala (Grůň, 2004). Ani v době feudalismu nejsou daně hlavním zdrojem příjmu panovníka. Daně již ale začínají mít peněžní podobu a začíná dělení daní mezi panovníka a šlechtu. Vybrané nepřímé daně získává panovník a přímé daně jsou zdrojem příjmů šlechty.

Rozdělit daně v této době můžeme na čtyři druhy. Domény byly naturální příjmy z lesního a zemědělského majetku panovníka. Regály představovaly výlučná práva panovníka, která propůjčoval. Jednalo se o právo vařit pivo, těžit zlato, stříbro nebo razit mince. Akcízy můžeme označit za předchůdce současných nepřímých daní. Byly to daně z prodeje určitého druhu zboží, např. soli, vína, piva, svíček. Kontribuce měly formu daně přímé s tím, že je musela panovníkovi schválit šlechta. Vybíraly se z hlavy, z majetku, z výnosů na majetku. V 18. století začalo postupně docházet k oddělování příjmů plynoucích do panovníkovy pokladny od příjmů státu. Vzrůstaly požadavky na stabilitu příjmů, a daně a cla se staly pravidelnými dávkami, které pokladnu naplňovaly. Můžeme říci, že vývoj daní a daňových systémů v podstatě kopíruje vývoj politický a hospodářský. Vzhledem k rozvoji průmyslu, vzniká v Anglii na přelomu 18. a 19. století první důchodová daň, ve Francii a Nizozemsku jsou využívány daně obchodové z uskutečněných obchodů a získaného dědictví a daně výnosové stanovované např. podle počtu zaměstnanců. Na přelomu 19. a 20. století stát zabezpečuje stále širší okruh sociálních služeb jako je zdravotnictví, školství a sociální politika. Vzniká tak potřeba dalších zdrojů státního rozpočtu. S rozvojem průmyslu a zvyšováním počtu dělníků stoupá význam přímých daní z jejich důchodů. Nepřímé daně jsou zaměřeny na alkohol, cigarety, petrolej, cukr, čaj a kakao. Ve 20. století dochází k postupnému zvyšování daňového zatížení obyvatelstva z důvodu rozšiřujícího se počtu veřejných statků, které je stát nucen zabezpečovat. Roste tak daňová kvóta a podíl daní nepřímých, plynoucích do státního rozpočtu, se zvyšuje (Široký, 1996).

Počátky daňové teorie můžeme nalézt již ve starověku v osobě Aristotela, který se ve svých spisech zabýval také daňovou spravedlností a velikostí daňového zatížení poplatníka. Ve středověku se otázkou daní zabývali Tomáš Akvinský nebo Tomáš Štítný ze Štítného v rámci svých filozoficko náboženských pojednání. Na skutečně vědeckém základě založili svou ekonomickou teorii v 18. století až angličtí klasičtí ekonomové Adam Smith a David Ricardo. Adam Smith je znám jako autor „Pojednání o podstatě a původu bohatství národů“. V tomto díle publikoval čtyři daňové kánony. Je v nich zakotvena zásada spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti. Další Angličan John Stuart Mill přišel s teorií tří výrobních činitelů, a to půdy, práce a kapitálu. Zastával princip platební schopnosti, a tvrdil, že důchody mají být zdaňovány proporcionálně, nikoliv progresivně. Neoklasičtí ekonomové se zabývali zkoumáním marginálních (mezních) veličin. Období na konci 19. století můžeme považovat za počátek současné ekonomie. Pozornost ekonomů byla zaměřena především na rovnováhu na dokonale konkurenčních trzích. Za představitele neoklasicismu jsou považováni Friedrich Wieser, Emil Sax, Arthur Cecil Pigou. Neoklasická ekonomická teorie byla zpochybněna v průběhu velké hospodářské krize ve 30. letech 20. století, kdy došlo k hluboké depresi ekonomiky,

znehodnocení měn a velké nezaměstnanosti. Neoklasikové neměli pro takový obrovský propad hospodářství vysvětlení a jako východisko z krize navrhovali omezení státních výdajů a vyrovnaný státní rozpočet. V této době vychází kniha „Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz“, ve které John Maynard Keynes představil svou teorii o ovlivňování poptávky v ekonomice prostřednictvím státního rozpočtu, u kterého si nekladal podmínku vyrovnanosti, ale v případě potřeby podporovat ekonomiku, mohl být rozpočet deficitní. Ani tato teorie se však postupem času v praxi neosvědčila a v 60. a 70. letech 20. století začalo docházet k tzv. stagflaci. Vzniká neokonzervativní ekonomie, která navazuje na neoklasicistickou, a která upřednostňuje monetární politiku na úkor fiskální. V rámci neokonzervativní teorie se vyprofilovala teorie strany nabídky, jejíž představitel Arthur B. Laffer se zabýval závislostí daňového výnosu na daňové sazbě. Vývoj daňové teorie pokračuje také v současnosti, kdy různé státy upřednostňují v různých obdobích svého hospodářského vývoje monetární nebo fiskální stabilizační politiku (Kubátová, 2003). Za hlavní současné teoretiky ekonomie považujeme Richarda a Peggy Musgraveovy, Jamese Buchanana, Charlese Browna, Petera Jacksona a Johna Stieglitze. Přestože se jejich názory v daňových otázkách často liší, můžeme u nich vysledovat tyto základní daňové principy: princip efektivnosti, administrativní jednoduchosti, pružnosti a spravedlnosti (Široký, 1996).

## **1.1 Funkce daní**

Za hlavní funkce daní se považují tyto: alokační, distribuční, stabilizační (Musgrave, Musgraveová, 1994).

### **Funkce alokační**

V tržní ekonomice dochází k tržnímu selhání. Jeho příčinami jsou existence veřejných statků, monopoly, externality a nedokonalá konkurence. Proto stát musí některé statky, které nazýváme veřejnými, zabezpečit jiným způsobem než prostřednictvím tržního systému. V těchto případech totiž není fungování trhu efektivní, někdy trh dokonce selhává úplně. Spotřeba veřejných statků je totiž nedělitelná a neexistuje zde možnost vyloučení ze spotřeby nebo toto vyloučení není efektivní. Stát proto musí zabezpečit produkci veřejných statků v takovém rozsahu, aby zabezpečil potřeby svých obyvatel a k tomu samozřejmě potřebuje prostředky, které získá od svých členů ve formě daní.

### **Funkce distribuční**

Pokud nedochází k politickým zásahům, pak rozdělení důchodů a bohatství mezi jednotlivé členy společnosti závisí hlavně na tom, jaké výrobní faktory jednotlivé osoby vlastní, jaká je jejich schopnost výdělku a jaké bohatství za svůj život získali nebo zdědili. Problém, který řeší distribuční funkce je, že ne všichni lidé považují rozdělení důchodů a bohatství mezi jednotlivé členy společnosti za spravedlivé. Úkolem pak je redistribuovat část důchodů a bohatství od těch bohatších k chudším jedincům, tak aby jejich rozdělení bylo v souladu s tím, co za spravedlivé považuje společnost.

### **Funkce stabilizační**

Ekonomické procesy probíhají v cyklech. Cílem stabilizační funkce je cyklické výkyvy co nejvíce zmírnit. Vlády proto využívají rozpočtovou politiku k ovlivňování makroekonomických veličin, tj. ke snížení nezaměstnanosti, udržení cenové hladiny a k zajištění ekonomického růstu. K tomu jsou využívány měnové a fiskální nástroje stabilizační politiky. Pokud dojde v ekonomice ke snížení daní, znamená to expanzi, protože stát ponechá daňovým poplatníkům část daní, které by jinak vybral a oni tak mohou více utratit.

## **1.2 Daň z přidané hodnoty**

**Daň z přidané hodnoty** je ve své podstatě všeobecná daň ze spotřeby, kterou plátce daně zatěžuje přidanou hodnotu dodaného zboží a poskytnutých služeb. Tato daň je vybírána při každé změně vlastníka zboží nebo při každém poskytnutí služby. Systém je nastaven tak, že každý plátce daně si může při pořízení zboží nebo poskytnutí služby, které použije pro svou ekonomickou činnost, uplatnit daň, kterou mu vyčíslí jeho dodavatel. Sníží se tak svou daňovou povinnost, která mu vznikne tím, že prodá zboží nebo poskytne službu dalším osobám. V konečném důsledku musí celou daň z přidané hodnoty zaplatit konečný spotřebitel v ceně zboží nebo služby, tzn. občan státu, který již nemá možnost si daň odečíst, protože není jejím plátcem a především toto zboží nebo službu použije pro svoji osobní spotřebu, nikoliv pro ekonomickou činnost. Všichni občané státu, kde je tato daň uplatňována, se tak stávají poplatníky daně z přidané hodnoty, aniž by o tom mnozí věděli, a plátcem daně za tyto poplatníky je pak konkrétní právnická nebo fyzická osoba, která daň vybrala v ceně zboží nebo služby.

### 1.2.1 Typy daní

Na daně můžeme pohlížet z mnoha hledisek, například podle toho jak splňují alokační, redistribuční nebo stabilizační funkci (Kubátová, 2003). Při třídění podle dopadu rozlišujeme daně přímé a nepřímé. Daň z přidané hodnoty je **daní nepřímou**, protože daňový subjekt o ni nesnižuje svůj důchod, ale pouze ji od spotřebitele vybere a odvede státu. Není tak vlastně v postavení daňového subjektu, ale v postavení plátce daně. Pokud se budeme zabývat objektem daně, tak rozlišujeme **daň ze spotřeby**, což je případ daně z přidané hodnoty, dále z důchodů a z majetku. Při zkoumání vztahu poplatníka daně k jeho platební schopnosti, zahrnujeme daň z přidané hodnoty mezi **daně in rem**. Což znamená, že jsou zahrnuty v ceně zboží nebo služeb a poplatník je platí bez ohledu na jeho platební schopnost. Protikladem jsou osobní daně, placené pouze v případě zisku důchodu. Vzhledem ke vztahu velikost daně – daňový základ se jedná o **daň ad valorem**. Daňový základ je zdaňován pevně danými procentními sazbami.

### 1.2.2 Daň z přidané hodnoty ve světě

Ve vyspělých státech tvoří nepřímé daně, mezi něž daň z přidané hodnoty patří, nezanedbatelnou část příjmů státního rozpočtu. V současné době tato daň získává na důležitosti v mnoha zemích, a to na úkor snižování daní důchodových a z majetku. Její velkou výhodou je, že zdaňuje spotřebu, a to znamená, že kdo kupuje dražší zboží nebo služby, tak také prostřednictvím prodejce odvede v jejich ceně větší částku daně.

Výše sazby daně je ve světě různá. Nejvyšší sazba je ustanovena v zemích Evropské unie, kde základní sazba nesmí činit méně než 15 %. Členské státy mohou také uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, které nesmí být menší než 5 % a lze je uplatnit jen na dodání zboží a poskytnutí služeb, které jsou uvedeny v příloze H Šesté směrnice Rady. Nejvyšší sazba je uplatňována v Dánsku a Švédsku – 25 %, Lucembursko a Kypr naopak využívají nejnižší sazbu 15 %.

Některé vyspělé státy, jako jsou USA, daň z přidané hodnoty zavedenu nemají, jiné ji zavedly až v nedávné době, jako například Austrálie v roce 2000. Naopak v Jižní Americe ji zavedly všechny státy a je jednoznačně největším příjmem jejich rozpočtů. Tomu odpovídá také její výše, které je v Brazílii 25 % a v Argentině 21 %. Je zde podstatný rozdíl proti asijským státům, kde se sazba pohybuje kolem 10 %, z důvodu ochrany sociálně slabších obyvatel. (Gola, 2004).



## 1.3 Daňová soustava České republiky

V souvislosti s rozdělením Československa k 1. lednu 1993, na Českou republiku a Slovenskou republiku, došlo k převratné změně daňové soustavy České republiky. K tomuto datu vstoupil v platnost nový daňový systém, který vymezil daně, jež může stát na daňové poplatníky uvalit. Jedná se o:

- daň z přidané hodnoty,
- daně spotřební (z uhlovodíkových paliv a maziv – od roku změněno na daň z minerálních olejů, z piva, z vína, z lihu a lihovin, z tabáku a tabákových výrobků),
- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- daň z nemovitostí,
- daň silniční,
- daň dědickou,
- daň darovací,
- daň z převodu nemovitostí.

Stát dále od svých občanů vybírá příspěvky na sociální pojištění a příspěvky na zdravotní pojištění placené zaměstnanci, zaměstnavateli a osobami samostatně výdělečně činnými, na které lze pohlížet také jako na jistou formu daní.

Do roku 1992 existovala daň z obratu, která byla založena na jiném principu než daň z přidané hodnoty a jejím plátcem byly především právnické osoby. V roce 1993 byla daň z obratu nahrazena daní z přidané hodnoty a počet jejích plátců se mnohonásobně zvýšil, protože byla stanovena výše obratu 750 tisíc korun za tři po sobě jdoucí měsíce a každý podnikatel se musel stát jejím plátcem, pokud ji překročil. Mnoho dalších podnikatelů se stalo plátcem dobrovolně, protože to bylo, vzhledem k druhu jejich podnikatelské činnosti, výhodné. Jednalo se především o podnikatele v zemědělské a stavební výrobě, jejichž výstupy byly zdaňovány sníženou sazbou 5 % a převažovaly u nich nákupy zboží a služeb se základní sazbou 22 %, později 19 %.

K převratným změnám v systému daně z přidané hodnoty došlo k České republice od 1. května 2004, kdy se naše republika stala členem Evropské unie. Především došlo k naplnění jedné ze čtyř základních ekonomických svobod, ustanovených v Maastrichtské smlouvě, a to k volnému

pohybu zboží mezi členskými státy bez jakýchkoliv překážek. Mohly tak být zrušeny kontroly zboží na hranicích mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropské unie.

Vzhledem k volnému pohybu zboží a volnému prostoru pro poskytování služeb po celém Společenství, bylo nutné sladit podmínky pro vybírání daně z přidané hodnoty ve všech členských státech. Již v roce 1977 byla proto vydána Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. K 1. květnu 2004 proto v České republice vstoupil v účinnost zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který primárně vychází z této směrnice. Přijetí tohoto zákona mimo jiné znamená, že byla snížena hranice obratu pro povinnost stát se plátcem daně z přidané hodnoty na 1 milion korun za období dvanácti po sobě následujících kalendářních měsíců, a tím došlo k dalšímu zvýšení počtu plátců daně z přidané hodnoty. Také byl do zákona zaveden pojem „veřejnoprávní subjekt“, což je subjekt vykonávající veřejnou správu a počet plátců daně z přidané hodnoty se rozšířil také o některá města a obce.

## 1.4 Výběr daní

Existence daňové správy je vždy spjata nerozlučně se vznikem a vývojem státu. Na našem území za první státní útvar považujeme Velkomoravskou říši, která vznikla v 9. století. Ale až v roce 1212, po vydání Zlaté buly sicilské pro českého krále Přemysla I. Otakara, se český stát stal svrchovaným státem. Vliv panovníků postupně sílil a s tím se zvyšoval také jeho podíl na vrchnostenských příjmech. Nejdříve poddaní museli odevzdávat dávky v podobě naturální nebo roboty, později bylo vyžadováno plnění peněžní. Dávky byly nejdříve nepravidelné, podle momentálních potřeb panovníka na válečná tažení, obranu proti dobyvatelům a další mimořádné výdaje. Později se staly daně pravidelnými. Pro krále je vybírala města a kláštery, které také určovaly výši daně, kterou zaplatí jednotliví poddaní. Šlechta byla od daní osvobozena. Daně v jednotlivých krajích vybírali tzv. berníci, které jmenoval král. S rozvojem zemědělství, řemesel a obchodu se také daně vyvíjely a vznikaly nové. Jako příklad lze uvést daň pozemkovou, daň z kapitálových úroků, varnou daň (z piva), nebo v patnáctém století zavedenou daň z hlavy. V době husitské došlo ke vyplenění mnoha klášterů a některých měst, byly zničeny berní písemnosti a tak nebylo možno, v mnoha případech zjistit, zda byly daně odvedeny a kdo je případným dlužníkem. Po porážce českých stavů v bitvě na Bílé hoře v roce 1620 začíná být berní správa řízena centrálně z Vídně. Je zaveden berní katastr, daně jsou placeny z výnosu poddanských usedlostí. Na konci 18. století, po zrušení nevolnictví, se zvyšují daně placené

vrchností a klesají daně placené poddanými. V této době se centralizuje státní správa a dochází k posilování funkcí státu.

V roce 1848, po pádu feudálního absolutismu, vzniká nová soustava správních státních úřadů a je také zřízeno Ministerstvo financí. Později vznikají zemská finanční ředitelství v Praze, Brně a v Opavě, v rámci kterých v roce 1856 vznikla na okresní finanční ředitelství. Ta byla dále organizačně dělena na celní úřady, finanční stráž a důchodkové úřady. Došlo tak ke sjednocení správy přímých a nepřímých daní na celém území.

Československá republika, po svém vzniku v roce 1918, převzala dosavadní organizační členění daňové a celní správy. Změna však nastala v tom, že byla oddělena politická správa od správy daní tím, že okresní finanční ředitelství přestaly být součástí okresních hejtmanství a přešly pod pravomoce zemských finančních ředitelství, kterým podléhala také finanční a celní stráž. Součástí daňové správy se staly katastrální měřické úřady, zabývající se vedením pozemkového katastru. Zároveň roste význam daní nepřímých na úkor daní přímých. Po obsazení země fašistickým Německem, došlo k dalším změnám a působnost v oblasti daní byla rozdělena mezi orgány protektorátní a říšskoněmecké.

Dekret prezidenta republiky č. 11/1945 Úředního věstníku čsl., o obnovení právního pořádku, určil právní předpisy, které jsou nadále součástí právního řádu Československé republiky. A tak došlo, také v oblasti organizace daňové správy a v oblasti hmotných daňových předpisů, k obnovení stavu před obsazením republiky. Nestalo se tak však nadlouho. Už v roce 1949 byla zrušena stávající struktura daňové správy a její výkon byl přenesen na národní výbory. Opět tak došlo ke spojení správy politické s finanční. Také byl v roce 1950 zrušen zákon č. 15/1914 ř. z., o služebním poměru státních úředníků a státního zřízeníectva, tzv. služební pragmatika, která posilovala nezávislost úředníků na moci politické.

Po roce 1989 bylo jasné, že stávající systém daní, založený na socialistických principech, brání rozvíjícímu se podnikání. V letech 1990 – 1992 sice proběhly dílčí změny daňových předpisů, ale ty byly vzhledem k rychle se měnícímu podnikatelskému prostředí nedostatečné. Vláda proto rozhodla o provedení razantní daňové reformy k 1. lednu 1993 a byly schváleny výše uvedené daně.

Také dosavadní struktura daňové správy se jevila jako naprosto nevyhovující, daňová správa byla neúčinná a nemohla plnit úkoly běžné v tržní ekonomice. Bylo tedy nutné vytvořit orgány, které by správu daní zabezpečily. K 1. lednu 1991 nabyly účinnosti zákon České národní rady číslo 531/1990 Sb., kterým byl vytvořen systém územních finančních orgánů a stanoveny oblasti jejich věcné a místní působnosti. Jedná se o 8 finančních ředitelství a jím podřízené finanční

úřady. Nadřízeným orgánem je Ústřední finanční a daňové ředitelství, které je součástí ministerstva financí. Finanční úřady v současné době spravují všechny daně. Výjimku tvoří spotřební daně, které od roku 2004 převzala do své správy celní správa, a je tak také správcem daně ve smyslu zákona o správě daní a poplatků.

Procesní stránka řízení v oblasti daní je dána zákonem číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, který je účinný od 1. ledna 1993. Tento zákon stanovuje, co se rozumí správou daní, základní zásady daňového řízení, práva a povinnosti daňových subjektů, práva a povinnosti správců daně. Jedná se o komplexní předpis, podle kterého probíhá jakékoliv daňové řízení v České republice. V soudní praxi se můžeme také setkat s jeho synonymem „daňový řád“.

## 2 Systém práva Evropské unie

Právní systém Evropských společenství a posléze Evropské unie vychází z historického kontextu a reaguje tak na události, které vzniku Společenství předcházely a bere je jako ponaučení, aby se již některé negativní události nemohly opakovat a předcházelo se jim. Jako příklad lze uvést válečné konflikty, které v Evropě probíhaly po celá tisíciletí a v podstatě se do nich zapojily postupně všechny státy, s cílem získat větší území a větší moc. Většina konfliktů vznikala také proto, že ekonomicky silné státy byly přesvědčeny, že si mohou ty slabší podrobit, protože mají dostatek zdrojů na financování války a další zdroje získají jako válečnou kořist. Proto je jedna ze současných priorit Evropské unie také pomoc chudším oblastem a je snahou, aby dosáhly hospodářské úrovně srovnatelné s oblastmi více vyspělými. Zároveň volný pohyb lidí, kapitálu, zboží a služeb zjednodušuje propojení a obchodování firem z různých států a také umožňuje pracovat lidem různých národností společně v jedné firmě. Tímto propojením vznikají nadnárodní korporace, které nemají zájem na politické ani hospodářské nestabilitě, protože by docházelo ke snižování jejich zisků.

Každé společenství, které má být funkční a pro své členy přínosné, musí být založeno na dodržování jasně daných pravidel. V případě Evropské unie se jedná o velice složitý systém orgánů, které mají pravomoci právo tvořit a vydávat normativní právní akty. Proto také prameny práva mají různou formu a jsou pro členské státy buď plně závazné, tzn. že je musejí implementovat do svých národních právních řádů v plném rozsahu, anebo mají pouze formu doporučení a záleží na národních vládách a zákonodárných sborech, jakým způsobem tato doporučení zapracují do jimi vydávaných právních aktů.

Myšlenka sjednocení Evropy a vytvoření tak jednotného útvaru, v němž by evropské národy a národnosti žily pod jednou střešou v míru a prosperitě, je velmi stará a sahá dokonce do období před naším letopočtem a je spojena s osobou Ceasara a Římskou říší.

Další pokusy o integraci můžeme vysledovat až za několik dalších století. Tyto snahy souvisí se vznikem křesťanské Evropy. Křesťanství je zde považováno za jednotící prvek, který má sloužit k zabezpečení míru. Do integračních snah se zapojil také český panovník Jiří z Poděbrad, který v roce 1462 vydal, ve spolupráci s francouzským diplomatem Antoniem Marinim, který byl v té době v jeho službách, listinu CONGREGATION CONCORDIE. V té je zakotvena myšlenka mezinárodního společenství evropských zemí. Hlavním cílem bylo omezit vliv papeže a upevnit postavení kališníků. Důvodem této snahy bylo také to, že bylo potřeba odvrátit hrozící nebezpečí tureckých dobovatelských snah v Evropě. Ale ani tato snaha českého krále nebyla úspěšná a jak ukázal vývoj v dalších stoletích, bylo to myšlenka velice nadčasová.

Někteří evropští panovníci, jako Napoleon I. nebo kancléř Metternich, ale také i veřejně známé osobnosti, se v nadcházejících letech pokusili vzkřísit myšlenku sjednocené Evropy. Důvod jejich snahy byl ale rozdílný. Zatímco společným rysem snah panovníků byly dobovačné cíle, vědci a myslitelé upřednostňovali mírové uspořádání Evropy.

V novodobé historii se impulsem k vytvoření sjednocené Evropy stala 1. světová válka. Po jejím skončení si lidé uvědomili, že bude nutné vytvořit nějakou instituci, která by zabraňovala vzniku dalšího globálního válečného konfliktu. Evropské státy však v tuto dobu procházely politickou krizí, která měla později za následek vypuknutí 2. světové války, a tak tyto snahy byly bezúspěšné.

## 2.1 Evropská společenství

Po ukončení 2. světové války stála celá Evropa před velkým problémem a to, jakým způsobem zajistit mír na dlouho dobu. Impuls vzešel od ministerského předsedy Velké Británie Winstona Churchilla dne 19. září 1946 v Curychu, bylo to v souvislosti s Marshallovým plánem pro obnovu poválečné Evropy. V roce 1948 vyústily další integrační snahy ve vznik Organizace pro evropskou ekonomickou spolupráci (OEEC), ale další spolupráce vždy ztroskotala kvůli neochotě vlád evropských států tvořit společnou politiku.

Po zjištění, že k poraženému státu se nelze chovat nadále nepřátelsky a ani mu ustupovat, přišla Francie s jiným řešením. Namísto nepřátelství navrhla Německu formu spolupráce. První oblastí, ve které se tak stalo, byl ocelářský průmysl, rozhodující základ pro zbrojní výrobu, a s ním těžba uhlí. Tím bylo zaručeno, že zúčastněné státy budou vzájemně dohlížet na zásoby, těžbu, výrobu a obchod s uhlím a ocelí, a ani jeden ze spolupracujících států se nebude moci připravovat zbrojením na válku, aniž by k tomu ostatní členové aktivně přispívaly. V tomto duchu přednesl dne 9. května 1950 projev francouzský ministr zahraničních věcí Robert Schuman. Jeho návrh se setkal s nadšeným souhlasem Německa, které tak od ukončení 2. světové války poprvé dostalo nabídku ke spolupráci na základě rovnosti a nebylo na ně pohlíženo jako na poraženého účastníka války.

Výzva Francie vyvolala kladný ohlas také u dalších evropských států a tak byla 18. dubna 1951 podepsána tzv. Pařížská smlouva o založení **Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO)**, která vstoupila v platnost 27. července 1952. Tím byl založen první integrační celek, jehož cílem bylo přispívat k ekonomickému rozvoji, růstu zaměstnanosti a kontrole německých poválečných aktivit, a který je dnes součástí Evropské unie. Zakládajícími členy Evropského společenství uhlí a oceli se kromě Německa a Francie staly také Belgie, Nizozemsko, Lucembursko a Itálie.

Činnost Evropského společenství uhlí a oceli byla úspěšná. Proto v roce 1956 padlo rozhodnutí zahájit mezivládní jednání, která nakonec vyústila v přijetí tzv. Římských smluv. Tímto aktem bylo založeno **Evropské hospodářské společenství (EHS)** a **Evropské společenství atomové energie (ESA)**, často též nazývané Euratom). Zakládající smlouvy podepsalo dne 25. března 1957 šest států zúčastněných na Evropském společenství uhlí a oceli. K 1. 1. 1958 tyto smlouvy vstoupily v platnost. Smlouvou o Evropském hospodářském společenství byla rozšířena spolupráce z původních sektorů uhlí a oceli na celé hospodářství a jejím cílem se stalo vytvoření společného trhu, který by zajišťoval rozvoj, spolupráci a růst životní úrovně členských států prostřednictvím postupného sblížení hospodářské politiky členských států. Vzhledem k vzájemnému propojení a podobnosti všech tří programů ESUO, EHS a Euratom se začala tato společenství označovat jednotným pojem Evropská společenství (ES) a již v šedesátých letech byly patrné jeho budoucí tendence, tj. územní zvětšování a nad rámec spolupráce smluv.

### **2.1.1 Rozšíření Evropských společenství**

Mezi zakládajícími státy chyběla jedna z evropských mocností a to Velká Británie. Ta se od společenství distancovala a myšlenky evropské integrace příliš nedůvěřovala. Koncem šedesátých let Velká Británie pochopila, že se tak vlastně vzdává možnosti ovlivňovat hospodářskou politiku v Evropě a společně s Irskem, Dánskem podala počátkem šedesátých let přihlášku do Společenství a v roce 1973 se tyto státy staly členy Společenství.

Toto první rozšiřování Společenství přineslo stávajícím členům nové zkušenosti, a proto byly v jeho průběhu přijaty **dvě základní zásady**, které se týkají každého dalšího rozšiřování. Je to povinnost nových členů přejmout principy Evropského společenství a dosud vydaných politických a právních aktů (v terminologii ES se obecně nazývají *acquis communautaire*) přistupujícími státy. A dále provedení bezprostředních změn v institucích Společenství.

Dalším členem se v roce 1981 stalo Řecko a v roce 1986 ho následovalo Portugalsko a Španělsko. Když po roce 1990 skončilo bipolární rozdělení Evropy, tak mohly tradičně neutrální státy opustit svůj statut a v roce 1995 se členy Evropské unie stalo Finsko, Švédsko a Rakousko.

Zatím nejpočetnější skupina států se členem Evropské unie stala k 1. květnu 2004. Jednalo se o Českou republiku, Slovenskou republiku, Maďarsko, Polsko, Litvu, Estonsko, Lotyšsko, Slovinsko, Maltu a Kypr. Tyto státy požádaly o členství v polovině devadesátých let a po splnění nezbytných podmínek a několikaletém přístupovém jednání rozhodla 13. prosince 2002 Evropská rada, na svém zasedání v Kodani, o jejich připojení k Evropské unii. A poslední rozšíření Evropské unie proběhlo ke dni 1. ledna 2007, kdy Rumunsko a Bulharsko navýšily počet členů na 27.

První kontakty byly mezi tehdejším Evropským hospodářským společenstvím a Československem navázány ihned v roce 1990, kdy mezi nimi byla na dobu deseti let podepsána Dohoda o obchodu, obchodní a hospodářské spolupráci a byla zahájena jednání o uzavření dohody o přidružení a v roce 1991 ji Česká a Slovenská Federativní Republika podepsala. Nebyla však ratifikována kvůli rozdělení na dva nástupnické státy. V důsledku toho byla **dohoda mezi Evropskou unií a Českou republikou** podepsána až 4. října 1993, pod číslem 7/1995 Sb. byla uveřejněna ve Sbírce zákonů a v platnost vstoupila dnem 1. února 1995. Dne 22. ledna 1996 podala Česká republika žádost o přijetí a Evropská rada rozhodla v prosinci 1997 na zasedání v Lucemburku, že s ní a dalšími kandidátskými státy budou zahájena jednání. Počátkem roku 1998 začal tzv. screening acquis, který skončil v roce 1999 a od začátku roku 2000 probíhal tzv. dodatečný screening, který se týkal nově vzniklé legislativy. Aby mohly být splněny všechny ústavněprávní předpoklady členství České republiky v Evropské unii, musel Parlament České republiky novelizovat Ústavu ČR, a to ústavním zákonem č. 515/2002 Sb.

Dnem 1. května 2004 vstoupila v platnost **Smlouva o přístupu** a Česká republika se tak stala členem Evropského společenství a EURATOMu, ne však členem Evropské unie. Ta nemá právní subjektivitu a právní vztah může existovat pouze mezi dvěma objekty práva. Česká republika se tímto krokem stala smluvní stranou Smlouvy o Evropském společenství, Smlouvy o EURATOMu a tím Smlouvy o Evropské unii, tedy smluv, na kterých je založena Evropská unie.

Smlouva o přístupu pouze stanoví, že se přistupující státy stávají členy Evropské unie a také smluvními stranami smluv, na kterých je Evropská unie založena. Proto musely být smlouvy upraveny o dokument, který mění Smlouvy o Evropské unii a o Evropském společenství tak, aby zde bylo zahrnuto začlenění nových členských států do systému Evropského společenství a Evropské unie, a to zejména do jejich institucionální struktury. Jedná se o **Akt o podmínkách přístupu** České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie. Dále tento Akt obsahuje přílohy, týkající se výjimek pro jednotlivé nové členské země. Pro Českou republiku se jedná o **Přílohu V**. Uvedené dokumenty vyšly ve Sbírce mezinárodních smluv pod číslem 44/2004 a mají několik tisíc stran.

Jak je z předchozího patrné, proces přistoupení je velmi zdouhavý a náročný, protože není jednoduché přizpůsobit legislativu a fungování administrativy nových členských států právu Evropské unie.



## 2.2 Instituce Evropských společenství

Již v roce 1951, při vzniku Evropského společenství uhlí a oceli, musely členské státy řešit problém, který se týkal společných institucí. Především bylo nutné, aby byly založeny instituce, v jejichž pravomoci bude vydávat normativní právní akty, a vytvoří tak právní rámec, na kterém bude Společenství založeno. Bylo zřejmé, že musí být vytvořeny instituce zcela nové. Další krok, který následoval, bylo rozdělení moci mezi vzniklými institucemi a v neposlední řadě bylo zapotřebí tuto nově vzniklou moc kontrolovat. Dalším problémem, který vyvstal, bylo, že zde začaly existovat dvě síly. Jednou jsou jednotlivé členské státy, které hájí své národní zájmy a druhou je Společenství, které dbá na dodržování pravidel, na nichž se státy dohodly, bez ohledu na to, co je v dané chvíli výhodnější pro jednotlivé země.

Vznikla tak **Komise**, která zastupuje zájmy společenství a **Rada Evropské unie**, která hájí zájmy členských států. Aby tyto dvě instituce spolupracovaly v nejdůležitější oblasti, kterou je vytváření vlastního práva Společenství, musel být zákonodárný proces rozdělen na dvě části. Komise získala výhradní právo navrhnout legislativu, a toto právo nemá žádný jiný orgán, a Radě bylo přiděleno právo rozhodovat.

Toto rozdělení moci fungovalo v zásadě bez problémů. Postupem času se začaly ozývat hlasy, že zde chybí demokratický prvek. Členové Komise i Rady Evropské unie byli jmenováni a nikoliv voleni. Vznikla tedy další instituce a tou je Evropský parlament, jehož členové jsou od roku 1979 voleni přímou volbou ve všech členských státech.

**Evropskou komisi** tvoří sbor komisařů jmenovaných na pět let. Je to orgán, který reprezentuje zájmy Společenství, proto komisaři nejsou zástupci členských států, i když každý členský stát navrhuje jednoho komisaře. Tito však musejí být na svých státech absolutně nezávislí a jejich úkolem je výhradně prosazování zájmů Společenství. Také členské státy mají přísně zakázáno jakýmkoliv způsobem na ně působit nebo ovlivňovat jejich jednání. Jednotliví komisaři mají přidělenou jednu nebo více oblastí za něž odpovídají. Komisi předsedá Předseda Komise, na kterém se dohodnou členské státy v Evropském parlamentu a je jmenován Evropskou radou.

Komise předkládá návrhy legislativních aktů Radě a ta je povinna se jimi zabývat. K aktům sekundárního práva může vydávat prováděcí předpisy, ale pouze po zmocnění Radou. Důležitým posláním Komise je dohled nad dodržováním smluv. V podstatě to znamená, že dohlíží nad tím, aby byla legislativa Evropských společenství dodržována a správně aplikována ve všech členských státech. V případě nedodržení legislativních pravidel, je oprávněna zasáhnout, žádat nápravu, případně uložit sankce a iniciovat řízení před Evropským soudním dvorem. Tuto pravomoc nemá jen vůči jednotlivcům, firmám a organizacím, ale také vůči samotným členským

státům. Další oblastí činnosti je dohled nad hospodářskou soutěží. V její pravomoci je rozhodovat o přípustnosti podpor, které poskytují podnikům vlády členských států a zamezovat tak vytváření nerovných podmínek při podnikání. Má také za úkol spravovat rozpočet Evropské unie a je zodpovědná za její hospodaření. Také vybírá peníze do rozpočtu.

V **Radě Evropské unie** jsou zastoupeny všechny členské státy a je orgánem, který reprezentuje jejich zájmy. Je to hlavní rozhodovací a mocenský orgán Evropské unie. Je jejím nejvyšším zákonodárným orgánem. V článku 203 Smlouvy o založení Evropského společenství je uvedeno: „Rada se skládá z jednoho zástupce každého členského státu na ministerské úrovni, zmocněného zavazovat vládu tohoto členského státu.“ Jednotlivé členské státy zastupují na jednání ministři, a to toho resortu jehož se projednávají otázky týkající, proto je také někdy nazývána Rada či Rada ministrů. Právně existuje pouze jedna Rada, ale v praxi je jich asi dvacet. Nejznámější je Rada ministrů zahraničních věcí (General Council), která se schází pravidelně jednou za měsíc a dále Rada ministrů hospodářství a financí (ECOFIN) a Rada ministrů zemědělství jejíž interval zasedání je také měsíční. Pravidelně se schází také ministři průmyslu, životního prostředí, dopravy, rybolovu, rozpočtu, sociálních věcí, pro vědu a výzkum. Ostatní ministři se scházejí méně často.

Členské státy se střídají v předsednictví, a to vždy po šesti měsících. Je to důležité ustanovení, protože předsedající má vždy větší vliv na jednání, než ostatní účastníci. Může do jisté míry ovlivňovat politiku Evropské unie, například výběrem témat, o kterých se bude jednat a připravuje také summity Evropské rady a zajišťuje jejich hladký průběh. Tímto opatřením je zajištěno, že se žádný z členských států nemůže cítit ukřivděně. Spolu s Evropským parlamentem působí Rada jako hlavní zákonodárný orgán. Jejím hlavním posláním je činit legislativní a politická rozhodnutí. Rozhodnutí Rady mají formu směrnic, nařízení, rozhodnutí, stanovisek a doporučení. Také uděluje Komisi pravomoci k provádění jejích aktů. Důležitým úkolem je koordinace obecné hospodářské politiky členských států. Rada je platformou členských států Unie, prezentuje a hájí jejich zájmy.

V případě **Evropské rady** se jedná o nejvyšší politický orgán, který tvoří hlavy států a předsedové vlád členských zemí. Maastrichtskou smlouvou byl za jejího člena určen také předseda Komise. V její pravomoci není činit rozhodnutí zákonodárná, ale pouze politická. Jejím úkolem je poskytovat podněty nezbytné pro rozvoj Unie a definovat všeobecné politické cíle v střednědobém a dlouhodobém horizontu. Určuje tak politický směr Evropské unie a také se snaží řešit problémy, kterými se neúspěšně zabývala Rada.

Evropská rada se schází alespoň dvakrát ročně, v posledních letech čtyřikrát ročně ve státu, jehož představitel v té době předsedá Radě Evropské unie. Hlavním tématem zasedání jsou koncepční

otázky rozvoje Evropské unie. Závěrečný dokument, který je uveřejněn na konci každého summitu, bývá označován jako „Prohlášení Evropské rady“. Jeho znění a závěry v něm obsažené jsou výsledkem dohody všech zúčastněných, neschvaluje se tedy hlasováním.

**Evropský parlament** byl nejdříve orgánem, který byl složen z poslanců delegovaných národními parlamenty členských zemí a který neměl prakticky žádné pravomoci. Jeho název byl Společné shromáždění a Římskou smlouvou mu v roce 1957 byla přiznána pouze role poradního orgánu. Až v roce 1979 se konaly první přímé volby a tak se Evropský parlament stal jediným demokraticky voleným orgánem, jehož členy je v současné době 785 poslanců.

Evropský parlament není hlavní zákonodárný orgán Unie, ale rozhodovacího procesu se účastní různým způsobem, který se odvíjí od probíhající procedury. Pokud se jedná o **proceduru konzultační**, je Rada povinna, před rozhodnutím v dané věci, vyžádat si názor Evropského parlamentu, jinak je její rozhodnutí neplatné. **Kooperační procedura** znamená, Evropský parlament může zlepšit navrhovanou legislativu formou pozměňovacích návrhů k návrhu Komise. V případě, že se Evropský parlament i Rada podílejí na rozhodování rovným dílem, jedná se o **spolurozhodovací proceduru**. Při uzavírání mezinárodních smluv, např. u přistoupení nových zemí, nebo při schvalování důležitých opatření v rámci Společenství, jako je organizace a cíle strukturálních a kohezních fondů, je vyžadován souhlas Evropského parlamentu v rámci tzv. **procedury souhlasu**. Tento jeho souhlas je také nutný v souvislosti s ustanovením nového předsedy Komise a se složením celé komise. Kontrolní činnost Evropského parlamentu je zaměřena na politickou kontrolu výkonných orgánů Evropské unie, tj. Komise a Rady. V praxi se však jedná pouze o omezenou kontrolu Komise. Každoročně schvaluje rozpočet Unie a hodnotí, jak byly prostředky z rozpočtu Komisí vynaloženy. Podpisem předsedy Evropského parlamentu se rozpočet stává zákonem.

**Evropský soudní dvůr**, jenž sídlí v Lucemburku, rozhoduje zásadní spory v oblasti práva Evropských společenství, tzv. **komunitárního práva**. Jedná se zejména o spory mezi orgány Evropské unie, orgány Evropské unie a členskými státy nebo členskými státy navzájem. Také může rozhodovat o žalobách fyzických a právnických osob proti rozhodnutí orgánů Evropské unie. Znamená to, že působí jako ústavní soud při objasňování práv a povinností orgánů Evropské unie, při kontrole právních norem a zkoumání slučitelnosti sekundárního práva s právem primárním. Při zkoumání nároků na náhradu škody působí jako občanský soud. Pokud se na tom dohodnou strany sporu, může pracovat jako soud rozhodčí. V některých případech může také vystupovat z pozice soudu správního.

Evropský soudní dvůr se skládá ze Soudního dvora a ze Soudu prvního stupně. Soud prvního stupně projednává spory mezi evropskými institucemi a spory vzniklé při aplikaci pravidel

hospodářské soutěže Společenství. Proti jeho rozhodnutí se lze odvolat k soudnímu dvoru. Soudci Evropského soudního dvoru jsou jmenováni společnou dohodou vlád všech členských států na dobu šesti let. Po svém jmenování si ze svého středu zvolí předsedu soudu, jehož funkční období je tříleté. Většinou Soud rozhoduje v tzv. „velkém senátu“, skládajícím se ze třinácti soudců nebo v malých senátech po pěti nebo třech soudcích. Zasedání Soudu v plném složení je výjimečné z důvodu velkého počtu případů, které musí Soud řešit.

## 2.3 Pilíře práva Evropské unie

„Evropská unie zahrnuje tři oblasti, tzv. pilíře, a to **první pilíř** tvořený Evropskými společenstvími (Evropské společenství uhlí a oceli, Evropské hospodářské společenství, které bylo přejmenováno na Evropské společenství, a Evropské společenství pro atomovou energii), **druhý pilíř** se společnou zahraniční a bezpečnostní politikou a **třetí pilíř** pokrývající spolupráci v oblasti justice a vnitřních věcí (Had, Stach, Urban, 2005).“

Dnem 1. května 2004, kdy jsme vstoupili do Evropské unie, se právo Evropských společenství stalo pro Českou republiku závazným v plném rozsahu. Stalo se součástí právního řádu České republiky a z toho vyplývá, že je závazné pro všechny instituce, právnické a fyzické osoby.

Oblast daní je obsažena v prvním pilíři. Ten je postaven na Smlouvě o založení Evropského společenství. Uplatňováno je zde společné rozhodování jednotlivých orgánů Evropského společenství a členskými státy. V případě daní hovoříme o tzv. sdílených kompetencích. **Oblast nepřímých daní**, mezi které daň z přidané hodnoty patří, spadá do pravomocí Evropského společenství, kdy toto může vydávat právní předpisy za účelem jejich harmonizace. Přímé daně spadají do výlučné pravomoci členských států, avšak je u nich potřeba dodržovat základní principy práva Evropského společenství.

### 2.3.1 Prameny práva Evropské unie

Za **prameny primárního práva** považujeme čtyři zakládající smlouvy, tzn. Smlouvu o založení Evropského společenství uhlí a oceli, Smlouvu o Evropském hospodářském společenství, Smlouvu o Euratomu a Smlouvu o Evropské unii ve znění jejich novel. Dále jsou to smlouvy mezi Evropskou unií a třetími zeměmi, a také dohody mezi členy Evropské unie. Můžeme zde hovořit o společném základě, na němž mohou orgány EU jednat a vytvářet sekundární právo. Podepsáním výše uvedených Smluv se totiž členské státy vzdaly částečně své suverenity a přenesly část svých pravomocí na orgány Společenství.

**Sekundární právo** tvoří právní akty, které přijímají společné instituce Evropské unie, a dále rozhodnutí Soudního dvora a Soudu prvního stupně. Někdy je nazýváno také „akty Společenství“ (Community acts). Jsou to legislativní akty orgánů Společenství, které rozdělujeme na nařízení (regulations), směrnice (directives), rozhodnutí (decisions), doporučení (recommendations) a stanoviska (opinions).

### **Nařízení**

*„Nařízení má obecnou závaznost. Je závazné ve všech svých částech a bezprostředně použitelné v každém členském státě“* (čl. 189 odst. 2 Smlouvy EC/EHS in Janků, Svobodová, 1999).

Nařízení se ihned po nabytí účinnosti stávají součástí právního řádu členských států a jsou jimi vázány jak tyto státy, tak i právnické a fyzické osoby. Nařízení jsou pro členské státy závazná a nemohou je obejít poukazováním na právní úpravu. V případě existence rozporu mezi nařízením a zákonem členského státu má přednost nařízení a subjekty práva se ho mohou dovolávat, jako by se jednalo o předpis vnitrostátní. Nařízení jsou publikována pouze v Úředním věstníku Evropské unie, není dovoleno je zveřejňovat v oficiálních publikačních prostředcích členských států.

### **Směrnice**

*„Směrnice je závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba forem a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům“* (čl. 189 odst. 3 Smlouvy EC/EHS in Janků, Svobodová, 1999).

Směrnice mají nižší právní sílu než nařízení a zavazují pouze členské státy. Je v nich stanovena lhůta pro implementaci směrnice. To znamená, že členský stát je povinen vydat takovou právní normu, která by svým obsahem splňovala výsledek stanovený směrnicí. Směrnice se publikují také v Úředním věstníku Evropské unie a nepublikují se v oficiálních publikačních prostředcích členských států.

### **Rozhodnutí**

Dělíme je na rozhodnutí individuální a normativní povahy. Zpravidla tento individuální akt zavazuje určitý subjekt. Někdy jsou však vydávána také rozhodnutí normativní povahy, která jsou určena všem členským státům.

### **Stanoviska a doporučení**

*„Doporučení a stanoviska nejsou závazná“* (čl. 189 odst. 5 Smlouvy EC/EHS in Janků, Svobodová, 1999).

Stanoviska a doporučení předpokládají dobrovolné plnění od adresátů, jimž jsou určena. Nejsou sice právně závazná, ale působí silou přesvědčivosti. V některých případech však musí být

respektována, a to v tom případě, že se subjekt práva snaží dosáhnout určitých práv, která mu vyplývají z práva Evropských společenství. Vydává je převážně Komise a zahrnují všechny oblasti spadající do působnosti Společenství.

### **Judikatura soudních orgánů**

Judikáty, které vydává Evropský soudní dvůr, mají povahu precedentů, protože je jimi vykládáno právo a to jediným soudním orgánem, který je v rámci Evropské unie oprávněn toto právo vykládat. Jsou však vždy závazná pro účastníky řízení. Tato rozhodnutí soudních orgánů jsou zveřejňována v Úředním věstníku Evropské unie nebo ve Sbírce soudních rozhodnutí.

### **2.3.2 Základní zásady pro aplikaci práva Evropských společenství**

Povinností členských států Evropské unie je zajistit aplikaci práva Evropského společenství na svých územích. K tomu byly stanoveny základní zásady, které se uplatňují v případě, že dojde ke kolizi práva Evropského společenství a práva členského státu. Jedná se o tyto zásady:

- **zásada přednosti** – pokud dojde k rozporu mezi ustanovením práva Evropského společenství a členského státu, a jedná se o úpravu stejných právních vztahů, je přednostně uplatňováno ustanovení práva Evropského společenství. Členské státy v důsledku této zásady nemohou přijímat právní předpisy odporující právu Evropského společenství.
- **zásada přímého účinku** – umožňuje jednotlivcům, aby se před soudem ve svém členském státě dovolávali porušení práv, která jim plynou z práva Evropského společenství.
- **zásada nepřímého účinku** – zakládá povinnost orgánů členských států vykládat právo tak, aby byl výklad v souladu s právem Evropského společenství.
- **odpovědnost členského státu za škodu způsobenou jednotlivci porušením práva Evropského společenství** – vzniká, pokud je jednotlivci způsobena škoda v důsledku toho, že členský stát nesplní povinnosti vyplývající z práva Evropského společenství. Členský stát nemá faktickou možnost se z této odpovědnosti za škodu fakticky vyvinit.

Velice důležitým principem práva, který je ve vztahu Evropská unie – členské státy používán, je **princip subsidiarity**. Znamená to, že Evropská unie nepřijme žádná opatření, pokud je jejich přijetí efektivnější na nižší úrovni, tzn. na úrovni národní, regionální nebo komunální.

## **2.4 Šestá směrnice Rady a její vliv na zákon o dani z přidané hodnoty**

### **2.4.1 Daňová politika Evropské unie**

Již krátce po vzniku Evropských společenství dospěly členské státy k závěru, že je nutná jejich spolupráce a sjednocení národní legislativy také v oblasti daní. Proto byla tato oblast zakomponována do Římských smluv podepsaných v roce 1957. Nejednalo se však o jednoduchou záležitost. Daň z přidané hodnoty, jako daň nepřímou, uplatňovala pouze Francie. Až v roce 1967 bylo rozhodnuto, že bude systém daně z přidané hodnoty povinně zaveden ve všech členských státech. Stalo se tak od 1. ledna 1973. Výrazným mezníkem je rok 1977, kdy byla daň z přidané hodnoty upravena Šestou směrnicí a došlo tím k výraznému posunutí procesu daňové harmonizace. Jednotlivé členské státy jsou Šestou směrnicí vázány při zákonodárném procesu v oblasti nepřímých daní.

„Daňová harmonizace znamená přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace každé daně probíhá vždy ve třech fázích: určení daně, která má být harmonizována, harmonizace daňového základu, harmonizace daňové sazby“ (Faria, 1995 in Kubátová, 2003).

V oblasti přímých daní tomu tak není a jejich právní úprava je ponechána v kompetenci národních vlád a to přesto, že se Evropská unie o harmonizaci přímých daní několikrát pokusila. Vždy však bezúspěšně. Některé státy se snaží snížením přímých daní zvýšit svou konkurenceschopnost, jiné takto upravují sociální hlediska daňových poplatníků a v neposlední řadě jsou důvodem rozdílné účetní předpisy.

### **2.4.2 Harmonizace nepřímých daní v Evropské unii**

Členské státy již v šedesátých letech pochopily, že pro fungování společného trhu, založeného na volném pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu, je harmonizace nepřímých daní naprosto nezbytná. V té době totiž existovaly dva rozdílné systémy nepřímého zdaňování zboží a služeb. Ve Francii to byl systém daně z přidané hodnoty, která je charakterizována jako neduplicitní vícefázová nepřímá obratová daň (Široký, 2006). V dalších členských státech byl uplatňován kaskádovitý systém daně z obratu, při jehož aplikaci dochází k duplicitnímu výběru daně, a který je nevýhodný v tom, že nemůže zajistit daňovou neutralitu. Cena pro konečného spotřebitele je závislá na tom, kolikrát dojde ke změně vlastnického práva ke zboží. Po zhodnocení výhod a

nevýhod obou systémů rozhodla Evropská komise o zavedení daně z přidané hodnoty, a to z důvodu zajištění daňové neutrality a nedeformace hospodářské soutěže na jednotném trhu.

Systém daně z přidané hodnoty je založen na postupném zdaňování zboží nebo služby v průběhu výrobního procesu při změně vlastnických práv k produktu. Plátce daně tak sice zdaňuje veškerou přidanou hodnotu od začátku výrobního procesu, ale zároveň má možnost si uplatnit částku, kterou jako přidanou hodnotu uhradil předchozímu vlastníkovvi. V konečném důsledku tak daní z přidané hodnoty zatíží pouze přidanou hodnotu zboží nebo služby, o kterou cenu produktu, neboli základ daně sám zvýšil. Na konci tohoto řetězce je pak konečný spotřebitel, který zaplatí daň z přidané hodnoty v ceně zboží nebo služby a nemůže si uplatnit nárok na odpočet, není totiž plátcem daně a nakoupené produkty nepoužije pro svoji ekonomickou činnost.

Bylo také nutno rozhodnout, zda bude při zdaňování uplatňován systém země původu nebo země určení. Byl zvolen systém země určení, který vyžaduje spolupráci zemí v ekonomické oblasti, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění. Pokud by totiž zboží bylo dodáváno ze země uplatňující systém původu zboží do státu uplatňujícího systém země určení, došlo by ke zdanění jak v zemi vývozu tak i v zemi dovozu.

### **2.4.3 Legislativa upravující harmonizaci nepřímých daní**

První směrnice upravující oblast nepřímých daní byla přijata v roce 1967 pod číslem 67/227/EEC. Pro členské státy z ní vyplývala povinnost zavedení daně z přidané hodnoty, kterou bude zatíženo veškeré zboží a služby, bude stanovena procentem z jejich prodejní ceny a nebude závislá na délce výrobního nebo distribučního řetězce. Na rozhodnutí členských států byla ponechána výši daňových sazeb.

Předmět daně, místo zdanitelného plnění, dodání zboží, poskytnutí služby a další základní pojmy byly definovány ve druhé směrnici číslo 67/228/EEC. Směrnice umožňovala využití výjimek pro členské státy z důvodu zamezení daňovým podvodům a obsahovala speciální režim pro malé zemědělské podniky.

Nový systém zdanění s sebou v některých státech přinesl velké problémy, a to jak z hlediska naplnění státního rozpočtu touto novu daní, tak z hlediska politického konsensu. Třetí směrnice č. 69/463/EEC proto prodloužila časový limit pro zavedení daně z přidané hodnoty pro Belgie do 31. prosince 1972. Itálii byla lhůta čtvrtou směrnicí č. 71/401/EEC a pátou směrnicí č. 72/250/EEC prodloužena do konce roku 1973.



Těchto pět směrnic v žádném případě nezajišťovalo jednotný systém daně z přidané hodnoty, jednotlivé členské státy využívaly velké množství výjimek, které směrnice umožňovaly a tak se národní úpravy daně v mnoha oblastech lišily.

Za základní a nejdůležitější směrnici, harmonizující oblast nepřímých daní, označujeme směrnicí č. 77/388/EEC, pro kterou je používán název Šestá směrnice. V úvodu směrnice jsou uvedeny mimo jiné tyto důvody jejího přijetí:

- získání zdrojů pro financování rozpočtu Společenství vycházejících z daně z přidané hodnoty,
- dosažení dalšího pokroku v odstraňování omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu a sjednocování národních hospodářství,
- zrušení zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu mezi členskými státy, nediskriminace zboží a služeb podle původu a dosažení společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž,
- vyjasnění pojmu „osoba povinná k dani“, „zdanitelné plnění“, uskutečnění zdanitelného plnění“, „daňová povinnost“ a definice určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění,
- harmonizování základu daně a pravidel pro odpočet daně,
- sjednocení seznamu plnění osvobozených od daně,
- bližší identifikace daňových dlužníků, zejména poskytujících služby.

Vzhledem k rozšiřování Společenství o další členské státy a k stále se rozvíjejícímu obchodu mezi nimi, následovalo přijetí dalších směrnic. Za nejdůležitější lze považovat osmou směrnicí č. 79/1072/EHS a třináctou směrnicí č. 86/560/ES, které upravily vrácení daně z přidané hodnoty plátcům, kteří nepodnikají na území příslušného státu Společenství resp. nepodnikají na území Společenství. Desátá směrnice č. 84/386/EEC určuje místo zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí. Vzhledem ke zrušení celních hranic mezi členskými státy, musela být přijata směrnice č. 91/680/EEC, která zrušila systém vývozu a dovozu mezi členskými státy a nahradila ho systémem intrakomunitárních plnění, a stanovila zdaňování prodeje zboží a poskytování služeb neplátcům v zemi jejich nákupu. Směrnice č. 92/77/EEC určila minimální výši daňových sazeb, pro základní sazbu stanovila 15 % a pro sníženou 5 %.

Vzhledem k tomu, že byla od roku 1977 Šestá směrnice novelizována několika desítkami směrnic, z nichž výše uvedené jsou jen ty nejdůležitější, byla dne 11.12.2006 v Úředním věstníku L 347 uveřejněna směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Jak vyplývá z bodu č. 1 preambule, nejedná se v tomto případě o věcné změny. Důvodem přepracování je přehlednost a srozumitelnost, protože směrnice byla několikrát podstatně změněna a její úplné znění není téměř možné sestavit. Nepřehlednost Šesté směrnice

byla dána také tím, že původních 38 článků bylo rozšiřováno pomocí písmen abecedy. Nová směrnice, která se pracovním názvem nazývá Recast, obsahuje článků 414.

## II Vliv DPH na hospodaření obcí

### 3 Implementace zákona o DPH

Po roce 1989 došlo v našem právním řádu k převratným změnám. Poslanecká sněmovna a Senát Parlamentu České republiky schválily velké množství nových zákonů a novelizovaly většinu přijatých ještě před rokem 1989. Právní řád se postupně stabilizoval a pomalu se ustalovaly výklady zákonů soudy. Přistoupením České republiky ke Smlouvě o Evropské unii došlo k rozšíření pramenů práva o nařízení, směrnice, rozhodnutí a také o judikaturu Evropského soudního dvora. Od 1. května 2004 se tedy již nestačí řídit pouze zákony a mezinárodními smlouvami, kterými je Česká republika vázána, ale je třeba vzít v potaz také legislativu Evropské unie. Toto pochopitelně platí také pro právo týkající se oblasti daní.

Ke dni 30. 4. 2004 byl zrušen zákon číslo 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a od 1. května 2004 vstoupil v platnost nový zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který již vycházel ze Šesté směrnice a jejích novel. Z hlediska daně z přidané hodnoty došlo k převratné změně ve vymezení a zavedení nových základních pojmů, uskutečňování zdanitelných plnění, v definování osob povinných k dani, ale také k odlišení transakcí s daňovými subjekty sídlícími v jiném členském státě od dovozu a vývozu, který se týká třetích zemí.

V souvislosti se vstupem do Evropské unie je nutno připomenout velice podstatnou skutečnost, kterou je přímý účinek Šesté směrnice na český zákon o dani z přidané hodnoty. Tato směrnice je závazná pro všechny členské země Evropské unie a musela být implementována do jejich národních právních systémů. Tato implementace však není jednoduchá a dochází k problémům zejména proto, že národní úpravy zákona jsou v některých oblastech v rozporu se Šestou směrnicí. V tom případě má potom daňový subjekt, pokud ho národní úprava poškozuje na jeho právech, využít možnosti postupovat podle Šesté směrnice. Toto právo je podpořeno v několika judikátech Evropského soudního dvora, jako příklad lze uvést judikát C-881 Becker. *„A tak kdekoli se ustanovení direktivy jeví z věcného hlediska bezpodmínečná a dostatečně přesná, nejsou –li implementována v předepsané lhůtě, bude na ně spoléháno na rozdíl od národního ustanovení, jež není kompatibilní s direktivou, pokud ustanovení vymezují práva, která jsou jednotlivci schopni prosazovat proti státu...“* (Holubová, 2004, str. 8).

## **3.1 Veřejnoprávní subjekt**

Definice veřejnoprávního subjektu se v našem právním řádu objevila až implementací Šesté směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty v roce 2004. Abychom mohli označit určitou osobu jako veřejnoprávní subjekt, musíme zhodnotit několik skutečností, které na to mají vliv.

### **3.1.1 Osoba povinná k dani**

Zákon o dani z přidané hodnoty číslo 235/2004 Sb. v § 5 odst 1 definuje osobu povinnou k dani jako fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Z definice je patrný důraz na uskutečňování ekonomické činnosti. Není zde podstatná právní forma ani forma vlastnictví. Také se nemusí jednat pouze o tuzemské osoby, ale může se jednat o osoby z ostatních členských států Evropské unie nebo o osoby z třetích zemí, tj. ze států, které nejsou členskými zeměmi. O tyto fyzické nebo právnické osoby se jedná v případě, že v České republice mají sídlo, místo podnikání nebo se zde obvykle zdržují. Osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, např. nezisková organizace, se stává osobou povinnou k dani pokud dodává zboží nebo poskytuje služby a tak uskutečňuje ekonomickou činnost. Nerozlišujeme již, zda ekonomickou činnost provádějí jako činnost hlavní nebo vedlejší. Také osoby, které provádějí činnosti, které jsou od daně osvobozeny se stávají osobami povinnými k dani. Osobou povinnou k dani se tak v důsledku této široké definice stává velký okruh subjektů, ale ještě to neznamená, že všichni mají také povinnost stát se plátcem daně z přidané hodnoty.

### **3.1.2 Ekonomická činnost**

Obecně je ekonomická činnost definována v § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná se o činnost, kterou osoba povinná k dani vykonává soustavně. Je to činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, činnost v oblasti zemědělské výroby, ale také soustavná činnost osob vykonávaná podle zvláštních právních předpisů. Tím je myšlena nezávislá činnost vědecká, literární, umělecká, vychovatelská nebo učitelů. Také nezávislá činnost lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Dále se jedná o soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Vůbec není podstatné, kdo soustavnou činnost vykonává, jestli se jedná o podnikatele, obec nebo neziskovou organizaci jakékoliv formy. V podstatě se zdaňování daní z přidané hodnoty netýká pouze osob, které mají příjem na základě uzavřeného pracovně právního vztahu a tento příjem je jim zdaňován podle § 6 zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto osoby

vylučuje ze zdanění Hlava II, čl. 9 a čl. 10 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (v dalším textu jen „Směrnice“), která stanoví podmínku samostatného výkonu ekonomické činnosti.

***Příklad:***

1. Obchodník nakupuje a prodává zboží ve svém obchodě. V tomto případě se jedná o soustavnou činnost a obchodník je osobou povinnou k dani. Pokud ale prodá starší televizor a pračku ze svého soukromého majetku, tak to za soustavnou činnost považovat nemůžeme.

2. Fyzická osoba pronajímá garáž po celý rok svému sousedovi. Jedná se o soustavné využívání hmotného majetku a tato osoba je osobou povinnou k dani. Pronajme-li však v létě tato osoba svou chatu na Lipně na týden svým známým, a jinak ji po celý rok využívá pouze pro potřeby své rodiny, není splněna podmínka soustavnosti a tato osoba se osobou povinnou k dani nestane.

3. Obec v budově městského úřadu provozuje informační středisko, v historické budově na náměstí sídlí veřejná knihovna a muzeum, které také provozuje. Tyto činnosti obec neprovozuje za účelem získání příjmů, ale jejich smyslem je veřejný zájem. V tomto případě se obec osobou povinnou k dani také nestává.

### **3.1.3 Veřejnoprávní subjekt**

Veřejnoprávní subjekty jsou zákonem od dani z přidané hodnoty vymezeny v § 4 odst. 1 písm. y) jako „...*stát a jeho organizační složky, kraje, obce, jakož i právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy*“. Pro tyto subjekty se tak jeví jako nutné splnění podmínky výkonu působnosti v oblasti veřejné správy. Může se jednat o **organizační složky státu a příspěvkové organizace**, které zřizují ústřední orgány státní správy dle zákona číslo 218/2000 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky, aby plnily úkoly v oboru své působnosti. Jsou to také **kraje** vzniklé podle zákona č. 129/2000 Sb., o krajích a **obce** podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích. Jsou to veřejnoprávní korporace, které mají svůj majetek, mají příjmy vymezené zákonem, vystupují v právních vztazích svým jménem a nesou odpovědnost z těchto vztahů vyplývající. Mezi veřejnoprávní subjekty také zahrnujeme, pro potřeby zákona o dani z přidané hodnoty, odborové organizace, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou při výkonu činnosti podle svého statutu, stanov nebo základního dokumentu (§ 5 odst. 5 zákona). V tomto případě se nejedná o veřejnoprávní subjekty. Avšak z hlediska posuzování jejich obratu pro povinnost registrace jako plátce jsou jim umožněny stejné výjimky jako veřejnoprávním subjektům.

***Příklad:***

1. Veřejnoprávním subjektem je např. Kraj Jihočeský, Město Dačice, Obec Český Rudolec.
2. Také tuto definici splňují např. Odborový svaz státních orgánů a organizací, Odborový svaz KOVO.

### 3.1.4 Činnosti veřejné správy

Negativním způsobem je v § 5 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty vymezeno, kdy se veřejnoprávní subjekt nepovažuje za osobu povinnou k dani. Je to v případě výkonu veřejné správy, a to i v případě, kdy za tuto činnost přijímá úhradu. Prakticky totožné znění má článek 13 Směrnice. Vzniká nám tedy problém, jak vymezit činnosti veřejné správy, protože zákon o dani z přidané hodnoty tento pojem nijak nedefinuje.

Rozlišujeme funkční a institucionální vymezení veřejné správy. Z hlediska funkčního pojetí se jedná o „*Souhrn záměrných činností, kterými se zabezpečují úkoly na jednotlivých vládních úrovních ve veřejném zájmu, a to na úrovni státu a územní samosprávy. Jde o spravování, službu, dozor, organizování apod.*“ (Peková, 2005). V institucionálním pojetí se jedná o soustavu institucí vykonávajících přímo nebo zprostředkovaně tyto činnosti. Veřejná správa při své činnosti používá jak formy práva veřejného tak i soukromého. Z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty budeme pohlížet na činnosti nazývané veřejnou správou v tom případě, že veřejnoprávní subjekt v nich bude vystupovat jako orgán veřejné správy (Holubová, 2005). Oporu pro stanovení co je či není veřejnou správou lze nalézt také v rozsudcích Evropského soudního dvora. Aby bylo možné činnost prohlásit za veřejnou správu, musí splňovat tyto podmínky:

- subjekt, který vykonává zkoumanou činnost, musí při jejím výkonu vystupovat jako orgán veřejné správy,
- činnost, kterou subjekt vykonává, musí podléhat zvláštnímu režimu, který je stanoven závaznými předpisy a musí být odlišný od režimu, za jakého by tuto činnost vykonávaly soukromoprávní subjekty.

Je nezpochybnitelné, že za výkon veřejné správy se budou u obcí považovat činnosti jako je vydávání občanských a řidičských průkazů, cestovních pasů, stavebních povolení, rozhodování o pokutách ve správním řízení, řízení v oblasti silniční dopravy, ochrany životního prostředí a další. Jedná se jednoznačně o činnosti, které nemůže vykonávat žádný soukromý subjekt a jsou svěřeny jen a právě orgánům veřejné správy. V některých případech, ale veřejnoprávní subjekty vykonávají také činnosti, u kterých je sporné, zda je za veřejnou správu můžeme považovat. Ministerstvo financí vydalo v tomto případě stanovisko, které činnosti lze za výkon veřejné

správy také považovat. Podle Informace o uplatňování DPH pro kraje a obce, které bylo zveřejněno na internetových stránkách ministerstva se jedná například o:

- vybírání poplatků za činnosti související s nakládání s odpady. Tím je myšlen poplatek vyplývající ze zvláštního právního předpisu, který obec vybírá od všech občanů a firem majících bydliště nebo místo podnikání na jejím samosprávném území,
- hřbitovní poplatky za pronájem míst k uložení ostatků,
- vydávání a bezúplatné poskytování informačních materiálů, ale také pohlednic, brožur nebo časopisů,
- příjmy za parkování v zónách vymezeného stání, poplatky za užívání veřejné komunikace,
- zřízení obecní policie a následné vybírání pokut za přestupky,
- provozování útulků pro zatoulaná zvířata, odchytové stanice, zajištění požární ochrany, zajištění obecní zeleně, veřejného osvětlení.

Především je ale u některých z těchto činností problematické, zda jejich vymezení nejde nad rámec Směrnice, protože některé činnosti může vykonávat také soukromoprávní subjekt. Otázkou je, zda některý plátc, v tomto případě především obec, bude rozporovat toto vymezení a nebude tyto činnosti považovat za výkon veřejné správy. Bude se tedy řídit zněním Směrnice a ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora. Pak bude nutné, aby své rozhodnutí plátc obhájil před správcem daně, případně odvolacím orgánem. Rozhodnutí o tom, zda je některá činnost předmětem daně, je totiž podstatné pro to, aby byla tato zahrnuta do obratu pro registraci a veřejnoprávní subjekt se pak ze zákona stal plátcem daně. Pokud již plátcem obec je, pak je otázka zdaňování důležitá pro rozhodnutí, zda u přijatých plnění použitých na výše uvedené činnosti lze nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu a tím snižovat svoji daňovou povinnost.

***Příklad:***

1. Obecní úřad provádí ověřování dokumentů, vybírá poplatky ze psů, vydává stavební povolení. Toto jsou jednoznačně činnosti veřejné správy a nejedná se o ekonomickou činnost.
2. Obec má ve svém vlastnictví zametací stroj na vozovky a chodníky. Pokud s ním provádí pouze úklid veřejných prostranství, nejedná se o ekonomickou činnost. Dojde-li však k tomu, že na objednávku místní firmy provede s touto mechanizací úklid jejího areálu, už tuto činnost klasifikujeme jako ekonomickou a výnos z ní se započítává také do obratu pro povinnou registraci.

### **3.1.5 Výrazné narušení hospodářské soutěže**

Jako na osobu povinnou k dani je nutno na veřejnoprávní subjekt pohlížet podle § 5 odst. 3 zákona vždy, pokud při uskutečňování výkonů veřejné správy došlo, podle rozhodnutí příslušného orgánu, k výraznému narušení hospodářské soutěže. Tato podmínka je vázána na rozhodnutí příslušného orgánu a nabytí právní moci jeho rozhodnutí. V případě českého práva se jedná o rozhodnutí Úřadu na ochranu hospodářské soutěže. Toto ustanovení je plně v souladu s č. 13 odst 1 Směrnice, ale v České republice dosud nebyl zveřejněn případ, kdy by se tohoto ustanovení některý plátce domáhal a bylo vydáno rozhodnutí, které by veřejnoprávní subjekt ustanovilo osobou povinnou k dani.

Je však možné, že podnikatelské subjekty narušení hospodářské soutěže budou v budoucnu namítat, a to především v oblasti parkování nebo v oblasti provozování útulků pro zatoulaná zvířata. Zde se jeví podnikatelský subjekt, který nemá statut veřejnoprávního subjektu v nevýhodě. Například při využití plochy, kterou má ve svém vlastnictví, jako placeného parkoviště, se dostává do situace, že jeho příjem podléhá 19-ti procentní dani z přidané hodnoty a jeho zisk je tak snížen, přičemž přijatá plnění, že kterých by si daň mohl odečíst jsou v podstatě nulová.

#### ***Příklad:***

1. Podnikatel zakoupí zpevněnou plochu nedaleko náměstí a začne na ní provozovat placené parkoviště. Odpočet daně z přidané hodnoty si při nákupu nemohl uplatnit, protože tento převod pozemku nepodléhá dani, i když pozemek prodává plátce. Další jsou výdaje spojené se mzdou zaměstnance, který parkovné vybírá, daň z přidané hodnoty také není možné uplatnit. Pokud chce tento podnikatel získat příjem za 1 den parkování jednoho automobilu 100 korun, cena bude činit 100 Kč a k tomu 19% daň z přidané hodnoty, kterou odvede státu, tedy celkem 119 korun. Obec provozující parkoviště na základě obecní vyhlášky nebo nařízení, které bylo vydáno na základě zákona o pozemních komunikacích a jedná se tedy o veřejnou správu, jen o několik desítek metrů dále je ale ve výhodě, protože pokud při stejných podmínkách (prakticky žádné vstupy, pouze mzda výběřčího parkovného) chce dosáhnout hrubý příjem 100 korun za jedno auto a jeden den, stačí jí stanovit cenu ve výši 100 korun. Ziskává tak jednoznačně výhodu a dochází tak k narušení hospodářské soutěže.

### **3.1.6 Veřejnoprávní subjekt jako osoba vždy povinná k dani**

V příloze č. 3 k zákonu o dani z přidané hodnoty jsou vyjmenována plnění, která v podstatě kopírují přílohu č. 1 Směrnice a při jejich provádění se veřejnoprávní subjekt považuje vždy za osobu povinnou k dani. Zde je zákon o dani z přidané hodnoty tvrdší než článek 13 Směrnice,



podle něhož se veřejnoprávní subjekt stává osobou povinnou k dani, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře. Jde o tato plnění:

- dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektrické energie,
- dodání nového zboží vyrobeného nebo nakoupeného za účelem dodání v nezměněném stavu,
- služby telekomunikační,
- doprava pozemní a potrubní nákladní, doprava pozemní osobní,
- doprava vodní osobní a nákladní,
- doprava letecká pravidelná a nepravidelná osobní a nákladní doprava,
- skladování, přístavní a letištní služby,
- služby cestovních kanceláří a agentur, průvodcovské služby,
- reklamní služby,
- služby pořádání výstav, veletrhů a kongresů,
- služby prodejen pro zaměstnance, kantýn, závodních a podobných jídelen,
- služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání ze zákona, jiné než osvobozené od daně podle § 51 zákona,
- plnění uskutečněná Státním zemědělským intervenčním fondem týkající se dodání zemědělských a potravinářských výrobků podle předpisů platných pro činnost tohoto fondu.

***Příklad:***

1. Pokud obec ve svém informačním středisku prodává pohlednice města a okolí, knižní publikace, nápoje nebo upomínkové předměty, stává se okamžitě osobou povinnou k dani.

2. Obec nakoupí nákladní automobil, který používá na údržbu vozovek (činnost veřejné správy), ale také nabízí jako službu nákladní automobilovou dopravu. V tomto případě se již jedná o vyjmenovanou činnost a obec se stává osobou povinnou k dani.

3. Obec zakoupí mikrobus na dovoz dětí a občanů do vedlejšího města, kde je škola a zdravotnické zařízení, protože autobusové spojení je nevyhovující. Nejedná se o pozemní dopravu osobní vyjmenovanou výše, ale o činnost veřejné správy. Jiný případ nastane, objedná-li si tímto mikrobusem místní fotbalové mužstvo odvoz na nedělní zápas. Zde již se jednoznačně o činnost vyjmenovanou v příloze č. 3 jedná a obec se stává osobou povinnou k dani.

## 3.2 Skutečnosti podstatné pro registraci

### 3.2.1 Osoby osvobozené od uplatňování daně

V předchozí kapitole jsme definovali osobu povinnou k dani v případě veřejnoprávního subjektu. To je však pouze první krok k tomu, abychom mohli určit, zda se tato osoba povinná k dani má skutečně stát plátcem daně z přidané hodnoty. Prvním kritériem, které musíme zkoumat, je, zda dojde k překročení obratu vymezeného v § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Ten uvádí, že „*Osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, pokud tento zákon nestanoví jinak (§94)*“. Z definice vyplývá, že se plátcem musí stát nejen osoby založené podle českého práva, pokud překročí stanovenou výši obratu, ale také ty osoby z jiných členských států nebo třetích zemí, které mají v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Navazující odst. 2 definuje pojem obrat. Rozlišuje zda osoba povinná k dani vede účetnictví a obratem u ní jsou výnosy nebo daňovou evidenci, kde jsou obratem příjmy za uskutečněná plnění. Vyloučena jsou ta plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a jsou uvedena v § 51 zákona. Jedná se o poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční a pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, výchovu a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her a dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně. Zahrnují se do něho však výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, výnosy nebo příjmy z finančních a pojišťovacích činností, a to v případě že se pro osobu povinnou k dani nejedná o příležitostnou nebo doplňkovou činnost. Do obratu se nezahrnují ani příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Veřejnoprávní subjekty jsou oproti ostatním zvýhodněny tím, že do obratu pro povinnou registraci nezahrnují výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. Toto ustanovení je k veřejnoprávním subjektům velmi vstřícné, protože především obce vlastní majetek a mají právo s ním nakládat, tzn. prodávat nebo pronajímat a tím by u většiny větších obcí došlo k naplnění hranice obratu a vznikla by jim tak povinnost registrace jako plátce daně. Ministerstvo financí se ve svém výkladu zabývalo také dotacemi ze státního rozpočtu, příspěvky od územně samosprávních celků, státních fondů, z grantů a rozpočtů jiných členských zemí či z Evropského společenství, kdy jednoznačně konstatovalo, že tyto částky se do jejich obratu nezapočítávají, protože se nepovažují za úplatu za poskytovanou službu nebo dodané zboží, nejsou tedy ani předmětem daně.

**Příklad:**

1. Obec je osobou povinnou k dani, protože ve svém infocentru prodává knihy a pohlednice s měsíční tržbou 2 tis. korun. Dále pronajímá různým firmám budovu, kterou má ve svém majetku a ve které jsou kanceláře. Pronájem činí 200 tis. korun měsíčně. Tržba za knihy nedosáhne 1 milionu korun za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců a pronájem nebytových prostor se do obratu veřejnoprávního subjektu nezapočítává. Obec není povinna se jako plátce registrovat. Kdyby však provozovala veřejné koupaliště a tržba za červen – září činila více jak 1 milion korun, je obec povinna podat přihlášku k registraci a stát se plátcem daně z přidané hodnoty.

2. Pokud bude mít stejné příjmy osoba povinná k dani, která není veřejnoprávním subjektem, tak již po pěti měsících, kdy inkasuje příjmy za pronájem nebytových prostor 200 tis. korun měsíčně, musí podat přihlášku k registraci, protože překročila daný limit a stává se plátcem.

3. Obec získala v roce 2006 dotaci z Fondu dopravní infrastruktury a příspěvek od kraje na opravu místní komunikace ve výši 15 milionů korun. Tento příjem není důvodem pro povinnou registraci, protože se do obratu obce nezapočítává.

V definici obratu se vyskytují „výnosy“. Z pohledu veřejnoprávních subjektů se jedná o stěžejní pojem. Také veřejnoprávní subjekty jsou povinny dodržovat zákon číslo 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášky, které provádějí jeho některá ustanovení. Z nich vyplývá, že účetní jednotky, jimiž jsou územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky států, jsou povinny ke dni sestavení účetní uzávěrky sledovat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. Obec je zřízena zvláštním právním předpisem, kterým je zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů a její hlavní činností jsou veškeré činnosti, pro které byla zřízena zřizovací listinou. Zřizovatel také stanoví činnosti doplňkové, vedlejší, podnikatelské nebo jiné, které se považují za hospodářské činnosti. O těchto výnosech a případných nákladech poté obec účtuje v účtové třídě 5xx a 6xx. To potvrzuje také ustanovení § 18 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které uvádí, že u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně z příjmů příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků, jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami. Do jisté míry tedy záleží na rozhodnutí veřejnoprávního subjektu, které činnosti zahrne do svých hlavních činností zřizovací listinou nebo jiným dokumentem, a které bude považovat za hospodářské činnosti. Pokud obce

využívají možnosti účtovat tímto způsobem o svých rozpočtových příjmech, legálně se tak nestávají plátcí daně z přidané hodnoty ze zákona, protože zákonný limit obratu nepřekračují. V tomto bodě je zákon o dani z přidané hodnoty v rozporu se Směrnicí a jeho ustanovení jsou evidentně měkčí vůči veřejnoprávním subjektům. Ta totiž nepřihlíží k rozdílům mezi veřejnoprávními a ostatními subjekty, a ani nebere v úvahu způsob zaúčtování předmětných plnění. Pouze označuje obrat jako hodnotu plnění bez daně.

### 3.2.2 Plátcí a registrace

Plátcem se dle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty stává **osoba povinná k dani**, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku a její obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6 zákona, tj. 1 milion korun. Nejedná se v tomto případě o kalendářní rok od 1. ledna do 31. prosince a proto je potřeba sledovat příjmy osoby povinné k dani po jednotlivých měsících, aby bylo možné okamžitě reagovat a podat přihlášku k registraci příslušnému finančnímu úřadu. Především u veřejnoprávních subjektů vzniká velké nebezpečí, že nedojde k včasné registraci osoby povinné k dani jako plátce. Obce se zabývají velkým množstvím rozličných činností a příslušní zaměstnanci finančního odboru, u menších obcí účetní, si často ani neuvědomují, že některé výjimečně uskutečněné nebo ne běžně se opakující činnosti se zahrnují do obratu sledovaného pro registraci plátce daně z přidané hodnoty. Může se tak stát např. u těchto tržeb:

- příjem za krátkodobý nájem staveb nebo pronájem parkovacích ploch,
- příjem za prodej stavebního pozemku,
- příjem z reklamy,
- příjem z prodeje majetku, který není dlouhodobým majetkem,
- příjem ze služeb týkajících se pronajímaných nemovitostí v případě jejich zahrnutí na výnosových účtech obce.

V případě překročení obratu 1 milion korun za zákonem stanovenou dobu, vzniká každé osobě povinné k dani, tedy také veřejnoprávnímu subjektu, povinnost podat přihlášku k registraci ve lhůtě 15-ti dnů od konce měsíce, kdy překročila tento obrat. Poté jí místně příslušný správce daně, tj. finanční úřad, přidělí daňové identifikační číslo a na osvědčení o registraci, které má každý daňový subjekt ať již plátcem daně z přidané hodnoty je nebo není, vyznačí datum, od kterého se tato osoba povinná k dani stává plátcem daně z přidané hodnoty. V případě překročení obratu je to od prvního dne třetího měsíce, který následuje od překročení obratu.

***Příklad:***

1. Obec provozuje nákladní automobilovou dopravu, ze zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani a sledujeme tedy její výnosy, které se do obratu 1 milion korun zahrnují. Za měsíc duben obdržela za dopravu 250 tis. Kč, za květen 50 tis. Kč, za červen 400 tis. Kč, za červenec 290 tis. Kč. Zároveň obec zkolaudovala obytný dům a pronajímá byty v něm, tyto příjmy nejsou zahrnovány do obratu. Současně ale nájemcům pronajímá parkovací místa u tohoto domu a za červenec pronájem činil 20 tis. korun. Tím překročila v průběhu července hranici 1 milion korun a do 15. srpna jí vznikla povinnost podat přihlášku k registraci. Finanční úřad poté na osvědčení k registraci vyznačí datum 1. října, od kterého se stane plátcem daně z přidané hodnoty. Jak je z příkladu vidět, musí obce opravdu pečlivě sledovat veškeré příjmy a výnosy, aby přihlášku v případě překročení obratu podaly včas a nebyly sankcionovány.

Překročení obratu však není jediným okamžikem, kdy vzniká osobě povinné k dani, která uskutečňuje zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, povinnost podat přihlášku k registraci. Velmi často opomíjenou skutečností pro povinnost stát se plátcem je uskutečnění pořízení zboží z jiného členského státu. Tato povinnost je zakotvena v § 95 odst. 1 zákona. Neplatí to však vždy, ale pouze pokud částka takto pořízeného zboží překročí v běžném kalendářním roce 326 tis. korun. V tomto případě musí podat přihlášku nejpozději v den, kdy došlo k překročení této hranice a již z tohoto pořízeného zboží musí přiznat a zaplatit daň. Není zde rozlišeno, za jakým účelem je pořízené zboží nakupováno, takže se nerozlišuje využití pro ekonomickou činnost nebo veřejnou správu. Je v zájmu daňového subjektu podat přihlášku co nejdříve a poskytnout tak svému dodavateli z jiného členského státu daňové identifikační číslo. Pokud tak osoba povinná k dani neučiní, její dodavatel zahrne do ceny zboží také místní daň z přidané hodnoty, a ještě jednou dojde ke zdanění v tuzemsku. Pokud je osoba povinná k dani již ke dni dodání registrována jako plátce, zboží je dodáno bez daně a český plátce z něho při pořízení odvede českou daň z přidané hodnoty a má také zároveň možnost si ve stejné výši uplatnit nárok na odpočet, pokud toto zboží použije pro svou ekonomickou činnost.

***Příklad:***

1. Obec za období od 1. 7. 2006 do 30. 6. 2007 obdržela za nákladní dopravu 980 tis. korun a nakoupila v Rakousku v dubnu 2007 nábytek do kulturního střediska za 10 tis. EURO, v květnu v SRN vysavač za 1 tis. EURO. Obrat nepřekročil 1 milion korun za posledních 12 kalendářních měsíců a zboží z jiného členského státu bylo pořízeno za méně než 326 tis. korun (při kurzu 25 Kč za 1 EURO) a obec tedy nemá povinnost podat přihlášku k registraci. Pokud ale obec ještě 14. června v Polsku nakoupí další nábytek do budovy obecního úřadu za 20 tis. EURO, vzniká jí

nejpozději 14. června povinnost podat přihlášku k registraci a přiznat a zaplatit daň z tohoto pořízeného zboží.

Dalším momentem je poskytnutí služeb vyjmenovaných v § 10 zákona o dani z přidané hodnoty osobou registrovanou v jiném členském státě. Patří mezi ně mimo jiné:

- služby vztahující se k nemovitostem, včetně služby realitní kanceláře, odhadce, architekta a stavebního dozoru,
- přeprava mezi členskými státy, a služby spojené s přepravní službou,
- služby kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, výchovné, vzdělávací a zábavní, pořádání kongresů, výstav a veletrhů, včetně organizování těchto služeb,
- služby oceňování movité věci nebo práce na movité věci,
- převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky,
- reklamní služby,
- poradenské, inženýrské, konzultační, právní, účetní služby, zpracování dat, poskytnutí informací, překladatelské a tlumočnické služby,
- poskytnutí pracovní síly,
- nájem movité věci.

U těchto služeb již není výše jejich plnění stanovena, stačí jejich poskytnutí a osobě povinné k dani vzniká povinnost podat přihlášku k registraci nejpozději do dne, kdy jí byly služby poskytnuty. Jako v předchozím případě je pro tuzemskou osobu povinnou k dani výhodnější být plátcem a mít vydáno daňové identifikační číslo již před poskytnutím služby, aby toto DIČ mohlo být poskytnuto dodavateli a služba poskytnuta bez daně.

#### ***Příklad:***

1. Obec je osobou povinnou k dani z důvodu prodeje pohledů, knižních publikací a drobných upomínkových předmětů. Dne 18. listopadu si pronajme u firmy z jiného členského státu např. z Rakouska, která je v Rakousku plátcem daně a nemá v tuzemsku provozovnu, stroj na čištění ulic. Nejpozději 18. listopadu, kdy službu obec přijala, musí podat přihlášku k registraci, stane se plátcem a již z této služby (pronájmu movité věci) musí odvést daň.

2. Stejný případ nastává, přijede-li servisní technik z Rakouska opravit kopírku nebo počítač.

Každý daňový subjekt se může jako plátce daně z přidané hodnoty přihlásit také dobrovolně, i když jeho obrat hranice jednoho milionu nedosáhne. Podá na finanční úřad přihlášku k registraci a plátcem se stává ode dne účinnosti, který je poté vyznačen na jeho osvědčení o registraci.

Existují však výjimky, kdy zákon přímo zakazuje stát se plátcem daně z přidané hodnoty. Je to v případě, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, je osvobozena od povinnosti registrovat se jako plátce, ale zároveň není oprávněna podat přihlášku k registraci. Osvobozenými plněními dle § 51 zákona jsou v tomto případě myšleny např. poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc atd. Osvobozeným plněním je také převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, kde však zákon stanoví, že pokud se plátce u těchto plnění rozhodne uplatňovat daň, může podat přihlášku kdykoliv.

***Příklad:***

1. Fyzická osoba má příjmy pouze z nájmu, a to ve výši 2 miliony korun za dvanáct po sobě následujících kalendářních měsíců. Je sice osobou povinnou k dani, ale není povinna podat přihlášku k registraci a stát se plátcem, ale pokud se rozhodne nájemné zdaňovat, může podat přihlášku kdykoliv.
2. Pokud ale bude tato fyzická osoba provozovat zároveň malé truhlářství s obratem 10 tis. měsíčně. Je povinna příjmy z nájemného a truhlářství sčítat a jakmile do 12-ti po sobě následujících měsících překročí obrat 1 milion korun, je povinna podat přihlášku k registraci.
3. Obec osoba má příjmy z nájmu 980 tis. Kč a zároveň příjmy z prodeje pohlednic 30 tis. Kč za dvanáct po sobě následujících měsíců. Z důvodu prodeje pohlednic na obec pohlížíme jako na osobu povinnou k dani. Její obrat ale nepřekročil 1 milion korun, protože u veřejnoprávního subjektu pronájem nezapočítáváme do obratu. Obec není povinna se registrovat jako plátce, ale může se plátcem stát dobrovolně.

### **3.2.3 Osoba identifikovaná k dani**

Nejen z výše uvedených důvodů vzniká pro veřejnoprávní subjekt povinnost podat přihlášku k registraci a stát se plátcem. V § 96 odst. 1 zákona je definován pojem „osoba identifikovaná k dani“. Je to taková právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, včetně veřejnoprávního subjektu, a neuskutečňuje ekonomické činnosti, nebo osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud pořizují zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyšuje částku 326 tis. Kč. Osoba identifikovaná k dani musí podat přihlášku místně příslušnému správci daně, aby jí mohlo být přiděleno daňové identifikační číslo, nejpozději do dne, kdy hodnota pořízeného zboží překročila uvedenou hranici. Osobou identifikovanou k dani se poté stává dnem překročení částky 326 tis. Kč.

***Příklad:***

1. Obec není osobou povinnou k dani, protože neuskutečňuje žádné činnosti, v důsledku jejichž uskutečňování by se na ni jako na osobu povinnou k dani pohlíželo. V lednu obec nakoupí na Slovensku travní sekačku za 5 tis. EURO, v červenci kancelářskou techniku za 4 tis. EURO ve Spolkové republice Německo a 2. prosince kancelářský nábytek za 10 tis. EURO v Polsku. Hodnota pořízeného zboží za běžný kalendářní rok překročila hranici 326 tis. EURO a obci vzniká povinnost nejpozději dne 2. prosince podat přihlášku k registraci a zaplatit z nakoupeného kancelářského nábytku daň. Stejně jako v předchozích případech je výhodnější registraci uskutečnit již před dodáním, aby dodávka zboží z jiného členského státu nebyla zatížena národní daní dodavatele a nedošlo podruhé ke zdanění v tuzemsku.

Osobou identifikovanou k dani je také vždy právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, včetně veřejnoprávního subjektu, pokud jí je zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně. Může se jednat např. o alkohol nebo cigarety. Pak musí podat přihlášku k registraci nejpozději do dne prvního dodání tohoto zboží a stává se osobou identifikovanou dnem dodání zboží.

***Příklad:***

1. Obec není registrována jako plátce daně z přidané hodnoty. V rámci slavností pětistého výročí založení pozve představitele družebního města z Rakouska. Při této příležitosti objedná u rakouského pivovaru několik sudů piva. Rakouský pivovar zboží zašle do České republiky a zboží je dodáno 17. července. Nejpozději tento den musí podat přihlášku k registraci a dnem 17. července se stává obec osobou identifikovanou k dani.

Právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, včetně veřejnoprávního subjektu se mohou stát osobou identifikovanou k dani také dobrovolně, i když hodnota jimi pořízeného zboží nepřekročí hranici 326 tis. Kč. Pak jí ovšem musejí zůstat nejméně dva kalendářní roky.

***Příklad:***

1. Obec nakoupila v červnu 2007 počítač za 2 tis. Kč ve Velké Británii. Zatím tedy hranici 326 tis. Kč v roce 2007 nepřekročila, ani nepředpokládá, že by nakupovala zboží v jiných členských státech v takovém množství, aby došlo k jejímu překročení. Rozhodne se však, že se stane osobou identifikovanou k dani dobrovolně a podá přihlášku k registraci 20. října. Ke dni 25. listopadu 2007 je zaregistrována a je jí vydáno daňové identifikační číslo. Registrace nemůže být zrušena až do 24. listopadu 2009.



Pro osoby identifikované k dani platí několik výjimek oproti osobám povinným k dani. Jejich zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, ale pokud by bylo jejich přiznání tzv. negativní, tj. nepořídily žádné zboží nebo služby z jiného členského státu, nemusí toto přiznání za konkrétní čtvrtletí podávat. Pokud však zboží nebo službu pořídí a povinnost zaplatit daň jim vznikne, nemají nárok na uplatnění odpočtu daně.

Kdy je možné zrušit registraci osoby identifikované k dani, uvádí § 107 zákona o dani z přidané hodnoty. Osoba identifikovaná k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu, může požádat o zrušení registrace, pokud hodnota pořízeného zboží za dva předcházející kalendářní roky nedosáhla 326 tis. Kč. Žádost musí však podat nejpozději dva měsíce před koncem druhého kalendářního roku, pokud tak neučiní, tak se její registrace automaticky prodlužuje o další dva roky. Znamená to pro ni, že i když hodnota pořízeného zboží nepřekročí za kalendářní rok 326 tis. Kč, musí při každém jeho pořízení podat přiznání a zaplatit z něho daň.

***Příklad:***

1. Obec se osobou identifikovanou k dani stala k 1. 9. 2005. V roce 2006 a 2007 hodnota pořízeného zboží z jiného členského státu nepřekročila 326 tisíc korun. Pokud obec již dále nechce být osobou identifikovanou k dani, musí podat žádost o zrušení registrace nejpozději 31. 10. 2007. V případě, že tuto lhůtu nedodrží, další možnost má až v roce 2009.

### **3.2.4 Náhrada za nesplnění povinnosti**

Lhůty pro povinnou registraci plátce daně z přidané hodnoty, výše uvedené, jsou velmi důležité a je bezpodmínečně nutné je dodržet. Pokud se daňový subjekt sám nezaregistruje včas, anebo to, že měl být registrován a není, zjistí finanční úřad, zaregistruje ho jako plátce z moci úřední. Poté však následuje nemalá sankce ze strany správce daně. Za dobu, kdy měl být subjekt registrován jako plátce daně z přidané hodnoty, se sečtou všechny jeho příjmy nebo výnosy za zdanitelná plnění. Jako náhrada za zdanitelná plnění, která se uskutečnila bez daně, je plátce z těchto příjmů nebo výnosů povinen uhradit částku ve výši až 10%. Toto ustanovení bylo platné v roce 2005, 2006 a 2007. V roce 2004 a od konce roku 2007 je tato náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti dána striktně ve výši 10%. Uvědomíme-li si, že se jedná pouze o výnosy nebo příjmy a nejsou zde již zohledněny žádné náklady nebo výdaje, jde tedy o 10% z hrubých příjmů subjektu za období kdy měl plátcem být, ale nebyl, jedná se o velice tvrdou sankci. Je však naprosto nutná vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty je harmonizovanou daní a z jejího postavení ve struktuře daní v jednotlivých členských státech i v Evropské unii vycházejí další právní předpisy. Pro některé daňové subjekty by samozřejmě bylo lepší plátcem nebýt. Jedná se především o ty subjekty, na jejichž výstupech se velkou měrou

podílí lidská práce anebo pořizují své vstupy od neplátců. Ti by potom byly oproti poctivě registrovaným ve značné výhodě a byla by tak narušena volná hospodářská soutěž jednotlivých podnikatelů.

***Příklad:***

1. Osobě povinné k dani vznikla povinnost stát se od 1. června 2006 plátcem daně z přidané hodnoty. Správce daně při své vyhledávací činnosti tuto skutečnost zjistil a tato osoba se stala plátcem ke dni 20. března 2007 na základě rozhodnutí správce daně. Po předložení účetnictví na finanční úřad bylo zjištěno, že celková výše výnosů za období od 1. června 2006 do 20. března 2007 byla 2 miliony korun. Správce daně má možnost z této částky stanovit náhradu za nesplnění povinností ve výši až 10 %, tzn. 0 – 200 tis. korun. Správce daně může zohlednit, jakou sazbou daně z přidané hodnoty je zdaňována činnost plátce, zda je to 5 % nebo 19 %, a zároveň jaká přidaná hodnota mu vzniká při jeho činnosti, jaká je tedy jeho výše vstupů. Od konce roku 2007 již správci daně tyto skutečnosti hodnotit nepřísluší a je vázán novelizovaným ustanovením, které stanovuje pevnou sazbu 10 %, jakkoliv se to může zdát pro podnikatele likvidační.

### **3.2.5 Zdaňovací období**

Tím, že se osoba povinná k dani stane plátcem daně z přidané hodnoty, vzniká jí povinnost podávat přiznání k dani za zdaňovací období, a to podle obratu, který dosáhla v předcházejícím kalendářním roce. Pokud je tento obrat více než 10 milionů korun, je zdaňovacím obdobím jeden kalendářní měsíc. Při obratu do 2 milionů korun je to kalendářní čtvrtletí. V případě, že je obrat v rozmezí 2 – 10 milionů, může si plátce vybrat mezi měsíčním a čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Změnit zdaňovací období lze vždy jen od počátku kalendářního roku a nikoliv v jeho průběhu. Tuto změnu musí plátce oznámit správci daně do 31. ledna příslušného kalendářního roku. Pro osobu identifikovanou k dani je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Přiznání je plátce povinen podat vždy do 25-ti dnů od konce zdaňovacího období.

***Příklad:***

1. Plátce byl v roce 2006 čtvrtletním plátcem. Po skončení roku zjistí, že jeho obrat dosáhl 12 milionů korun. Již do 25. února 2007 musí podat přiznání za leden 2007, protože se ze zákona stal měsíčním plátcem.

2. Plátce byl v roce 2006 měsíčním plátcem. Po skončení roku zjistí, že jeho obrat dosáhl 6 milionů. Může se rozhodnout, zda bude v roce 2007 měsíčním plátcem. Pokud ano, tak musí tuto

skutečnost do 31. ledna 2007 oznámit místně příslušnému správci daně. Pokud tak neučiní, automaticky se stává pro rok 2007 plátcem čtvrtletním, protože jeho obrat nedosáhl 10-ti milionů korun a první přiznání v roce 2007 podává za leden – březen, tj. do 25. dubna.

3. Plátce v roce 2006 dosáhl obratu 1,5 milionu korun. Zdaňovací období si zvolit nemůže, je plátcem čtvrtletním a první přiznání podává do 25. dubna 2007.

### **3.3 Nárok na odpočet daně**

#### **3.3.1 Uskutečněná plnění**

Dříve než můžeme definovat, v kterých případech má plátce daně nárok na odpočet daně, je nutné objasnit, jak rozdělujeme plnění, která může plátce uskutečňovat:

- plnění, ze kterých se daň odvádí při jejich uskutečňování,
- plnění, která jsou od daně osvobozená s nárokem na odpočet daně na vstupu,
- plnění, která jsou od daně osvobozena bez nároku na odpočet daně na vstupu,
- plnění, která vůbec předmětem daně nejsou.

Vycházíme zde z § 2 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví, že předmětem daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku, dále poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku.

#### ***Příklad:***

1. Obec ve svém informačním středisku na náměstí prodává knihy a drobné upomínkové předměty. Jednoznačně jsou splněny všechny podmínky k tomu, aby se jednalo o dodání zboží. Dochází zde k přechodu vlastnictví zboží na kupujícího, je to za úplatu, prodávající samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost a je tedy osobou povinnou k dani a konečně místo plnění je v tuzemsku, protože se zboží v okamžiku prodeje nachází na území České republiky. Pokud by jediná z těchto podmínek nebyla splněna, nemůže se jednat o plnění, které je předmětem daně.

2. Obec svojí mechanizací provádí výkopové práce pro občany na jejich pozemku v katastru obce a ti ji za to platí. Také zde jsou splněny podmínky pro to, aby se služba stala předmětem daně. Poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, jsou poskytovány za úplatu, osoba poskytující služby uskutečňuje ekonomické činnosti a tím je osobou povinnou k dani a místo plnění se nachází v tuzemsku.

Také zde platí nutnost splnění všech podmínek k tomu, aby plnění bylo předmětem daně podle českého zákona o dani z přidané hodnoty.

I pro obec může být předmětem daně pořízení zboží z jiného členského v případě, že hodnota pořízeného zboží bez daně překročí v kalendářním roce částku 326 tis. Kč.

***Příklad:***

1. Obec v lednu 2007 nakoupí stroj na zametání ulic ve Francii za 300 tis. Kč, pokud již v roce 2007 nic z jiného členského státu nenakoupí, nestane se plátcem daně a toto pořízení zboží nebude předmětem daně. Pokud však v prosinci 2007 nakoupí za 30 tis. notebook, stává se nejpozději tímto dnem plátcem daně a je povinna z tohoto pořízení odvést daň v České republice.

Všechna tato výše uvedená plnění, která jsou předmětem daně, jsou plněními zdanitelnými, pokud nejsou osvobozena od daně. Plnění od daně osvobozená se dále dělí na dvě skupiny. U jedné z nich je možné uplatnit nárok na odpočet daně, to jsou plnění definovaná v § 63 a následujících. Jedná se o dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, dovoz zboží nebo přeprava osob mezi členskými státy. V případě osvobozených plnění, u nichž není možné uplatnit odpočet na vstupu se jedná v případě obcí především o převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení, výchovu a vzdělávání, sociální pomoc. Tyto a další činnosti jsou vyjmenovány v § 51 a následujících zákona o dani z přidané hodnoty.

V případě obcí tvoří velkou část plnění, která předmětem daně vůbec nejsou a daň se z nich v žádném případě nemůže odvádět, i když za ně obec požaduje od občanů a firem úhradu. Jsou to plnění zahrnutá pod pojmem veřejná správa. Existují také činnosti veřejnoprávních subjektů, za které žádné poplatky nevybírají, které jsou veřejnou správou, ale ani u těchto plnění nelze uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty u přijatých plnění, která s tímto výkonem veřejné správy souvisí.

***Příklad:***

1. Takovými plněními jsou poplatky za úkony prováděné obcí, jako jsou poplatky za vydání živnostenského listu, stavebního povolení, vystavení cestovního pasu, občanského nebo řidičského průkazu, za ověření pravosti listiny nebo pravosti podpisu a dále například pokuty uložené městskou policií nebo poplatky ze psů.

2. Činnostmi, za které není žádný poplatek vybírán, jsou například zpracování účetních výkazů, vyhotovování rozpočtu města, poskytování povinných informací, kontrola obcí zřízených

organizací, zajišťování dotací, aktualizace úředních desek obce, vyřizování agendy dávek pro sociálně potřebné, sociálně-právní ochrana dětí, kurátorská činnost a další.

### **3.3.2 Přijatá plnění**

Pokud se obec stane dobrovolně nebo ze zákona plátcem daně z přidané hodnoty, vzniká jí automaticky povinnost vést evidenci pro daňové účely. V ní musí zahrnout veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, a to zejména ty, které jsou potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Evidenci musí členit tak, aby na jejím základě byla schopna sestavit daňové přiznání. Znamená to, že musí vytvořit několik soupisů, podle toho zda pro ně má náplň. Z hlediska obcí se bude jednat zejména o toto členění.

Plnění, ze kterých má plátcem povinnost přiznat daň:

- uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku se základní sazbou daně,
- uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku se sníženou sazbou daně,
- pořízení zboží z jiného členského státu se základní sazbou daně,
- pořízení zboží z jiného členského státu se sníženou sazbou daně,
- zasílání zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku se základní sazbou daně,
- zasílání zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku se sníženou sazbou daně,
- dovoz zboží se základní sazbou daně,
- dovoz zboží se sníženou sazbou daně.

Plnění ze kterých má plátcem nárok na uplatnění daně:

- přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku se základní sazbou daně,
- přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku se sníženou sazbou daně,
- pořízení zboží z jiného členského státu se základní sazbou daně,
- pořízení zboží z jiného členského státu se sníženou sazbou daně,
- poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě se základní sazbou daně,
- poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě se sníženou sazbou daně,

- dovoz zboží se základní sazbou daně,
- dovoz zboží se sníženou sazbou daně.

Dále musí plátce vytvořit podklady pro tyto položky:

- celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně,
- uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu z předchozích plnění,
- celková částka uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně,
- uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu z předchozích plnění.

Vzhledem k nutnosti důsledně rozlišit všechna přijatá plnění podle toho, na jaká uskutečněná plnění budou použita, nebo zda budou použita na činnosti, které nejsou předmětem daně, je vedení evidence pro daňové účely velmi náročné. Pracovník obce, který se touto problematikou zabývá musí být zároveň velmi dobře seznámen s chodem obce, a musí dostat velice precizní informaci, na co bude konkrétní plnění použito. Zde musí vycházet například z uzavřených nájemních smluv, zda je druhou smluvní stranou plátce nebo neplátce, zda se jedná o pronájem, který může nebo nemůže být předmětem daně.

### **3.3.3 Uplatnění odpočtu a jeho krácení**

Při uplatňování nebo neuplatnění odpočtu z přijatých zdanitelných plnění musí plátce vycházet z plnění, která uskutečňuje. Nárok na odpočet daně má plátce u těch přijatých plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok musí plátce prokázat daňovým dokladem, o kterém musí účtovat podle zákona o účetnictví a musí ho evidovat v evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Z tohoto vyplývá, že plnění musí uskutečnit plátce daně, protože jiná osoba nesmí daňový doklad vystavit. Pro veřejnoprávní subjekty se bude jednat především o přijatá plnění, které použije pro účely uvedené v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. U veřejnoprávních subjektů se bude jednat převážně o uskutečňování:

- zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost priznat daň na výstupu,
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,

- plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.

***Příklad:***

1. Nákup zboží do informačním střediska (knihy, upomínkové předměty, pohlednice, nápoje), které je prodáváno zákazníkům. Výdaje na opravy a rekonstrukce spojené s nemovitostí, která je pronajímána plátcí a pronájem je zdaňován.

2. Obec poskytne svůj minibus místnímu sportovnímu klubu k přepravě sportovců do Rakouska na utkání s rakouským tenisovým družstvem. Poskytuje tedy přepravní službu, která je osvobozená, ale z nákladů na pohonné hmoty si může obec uplatnit odpočet daně.

3. V informačním bulletinu obce je zveřejněna reklama na konání výstavy zemědělské techniky a zvířat ve městě na území Slovenska. Objednatelem služby je osoba, která má sídlo na území jiného členského státu, místo plnění je tedy v jiném členském státě podle § 10 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Veřejnoprávní subjekt má zároveň nárok na uplatnění daně z přidané hodnoty u přijatých plnění souvisejících s touto službou. Může se jednat například o vytvoření grafického návrhu pozvánky.

Tyto všeobecné podmínky nároku na odpočet jsou dále specifikovány, aby si plátcí daně uplatnily skutečně pouze daň z takových plnění, která použijí na uskutečněná plnění, z nichž daň následně odvedou. Zejména veřejnoprávních subjektů se týká ustanovení § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Je zde uvedeno, jakým způsobem musí plátce postupovat, pokud přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, u kterých nelze nárok na odpočet uplatnit. Samotný zákon však hovoří pouze v obecné rovině a tak bylo nutno, vzhledem k větší právní jistotě plátců, podat veřejnoprávním subjektům podrobnější vysvětlení a návod, jak postupovat. Z hlediska právní síly nemůže tento metodický pokyn suplovat zákon, ale finanční úřady, které jsou ministerstvem financí metodicky vedeny, se jím musí řídit. Tuto problematiku řeší metodický pokyn Ministerstva financí České republiky „Uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši u veřejnoprávních subjektů“ publikovaný v lednu 2005. Z pokynu vyplývá, že by veřejnoprávní subjekt měl, při uplatňování nároku na odpočet, prioritně používat přiřazovací způsob. Proto by se uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši nemělo vztahovat na veškeré vstupy paušálně, ale pouze na ta přijatá plnění, která veřejnoprávní subjekt použije jak k výkonu veřejné správy, tak k uskutečnění ekonomických činností.

Veřejnoprávní subjekt si může zvolit si jednu z těchto možností:

- podle plánovaných hodnot údajů za příslušný kalendářní rok si koeficient vypočte ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku, tedy předběžně,
- nebo se rozhodne, že si uplatní nárok na odpočet u těchto plnění až v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období (prosinec nebo IV. čtvrtletí), a v tomto případě využije skutečně dosažené hodnoty za kalendářní rok.

Od rozdělení přijatých plnění se odvíjí také vedení daňové evidence a vykazování přijatých plnění v daňových přiznáních. Aby bylo možné správně vypočítat nárok na odpočet, musí veřejnoprávní subjekt evidovat mimo jiné také údaje týkající se poměrné části daně na vstupu a výše daně u přijatých plnění, která použil pro ekonomickou činnost i pro výkon veřejné správy.

Tímto jsme vyloučili ta plnění, která veřejnoprávní subjekt nepoužije pro svou ekonomickou činnost. Z hlediska daně z přidané hodnoty vzniká povinnost posoudit ještě dále zbylá plnění, zda se jedná o přijatá plnění u nichž:

- vzniká plátcí nárok na odpočet v plné výši, protože je použije výhradně pro ekonomickou činnost, která je zdanitelným plněním,
- vzniká nárok na odpočet daně ve zkrácené výši a budou krácena koeficientem, protože je použije jak pro ekonomickou činnost, která je zdanitelným plněním, tak pro ekonomickou činnost od daně osvobozenou,
- nevzniká nárok na odpočet vůbec, protože jsou použita výhradně na ekonomickou činnost, která je uplatňování daně osvobozena.

Pokud plátce použije některá plnění pro ekonomickou činnost osvobozenou i neosvobozenou, musí krátit odpočet daně v souladu s § 76 zákona. Stanoví tak koeficient, který je vypočítán 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. Výjimku tvoří prodej dlouhodobého hmotného nebo dlouhodobého nehmotného majetku, který plátce používal pro svou ekonomickou činnost a příležitostný převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které se do výpočtu koeficientu nezapočítávají, ale u veřejnoprávních subjektů mohou činit nemalé položky. Tento koeficient se vypočte z údajů za předchozí rok a používá se ve všech daňových přiznáních v roce následujícím. V přiznání za poslední zdaňovací období roku (prosinec nebo IV. čtvrtletí), kdy už zná plátce skutečné údaje za tento rok, pak dojde k jeho vypořádání. Znamená to, že pokud je skutečný koeficient nižší než používaný, musí plátce část vrácené daně v posledním přiznání odvést, a naopak.



V některých případech tak, vlastně dochází k tomu, že jsou přijatá plnění krácena podruhé. Poprvé, když byla současně s ekonomickou činností využita také pro výkon veřejné správy a podruhé, když tato ekonomická činnost nese také znaky činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu. U veřejnoprávního subjektu vždy dochází k velmi složité situaci, protože provádí všechny výše uvedené činnosti, tj. veřejnou správu, ekonomickou činnost neosvobozenou od daně i osvobozenou od daně. Musí tedy velmi pečlivě a zároveň složitě rozdělovat všechny přijaté doklady, aby si mohl správně uplatnit nárok na odpočet daně. Je ovšem důležité zdůraznit, že každý plátcce má zákonnou možnost si nárok na odpočet uplatnit, za podmínek stanovených zákonem, ale zároveň to není jeho povinnost. V některých případech se proto může stát, že veřejnoprávní subjekt této své možnosti nevyužije, protože není v jeho silách určit část daně, kterou si může odečíst a následně tuto skutečnost prokázat při daňové kontrole správci daně.

Veřejnoprávní subjekt musí všechny přijaté doklady roztrždit na pět skupin podle toho, na jaká uskutečněná plnění je využije:

- daňové doklady, které souvisejí pouze s výkonem veřejné správy, nejsou tedy předmětem daně a není u nich nárok na odpočet v žádném případě,
- daňové doklady, které souvisejí pouze s osvobozenými plněními bez nároku na odpočet daně,
- daňové doklady, které souvisí pouze s plněními zdaňovanými,
- daňové doklady, které souvisejí s plněními zdaňovanými a také s plněními osvobozenými,
- daňové doklady, které souvisejí s veřejnou správou, ale také s ekonomickou činností bez rozdílu zda je zdaňována nebo osvobozena.

***Příklad:***

1. Nákup tiskárny do kanceláře živnostenského úřadu, oprava povrchu vozovky místní komunikace.
2. Oprava střechy na bytovém domě, ve kterém obec pronajímá byty občanům.
3. Nákup zboží do informačního střediska. Nákup kopírky a papírů, které jsou využívány pouze k vyhotovení fotokopii listin za úplatu.

4. Úklidové služby a opravy v nemovitosti, ve které jsou kanceláře pronajímány jak plátcům, tak i neplátcům daně.

5. Výměna oken v budově, která z části slouží jako obecní úřad a z části jsou kanceláře pronajímány plátcům i neplátcům.

První dva druhy dokladů nás z hlediska daně z přidané hodnoty nemusejí vůbec zajímat, protože z nich není daň možné uplatnit, není je tedy nutno ani vést v daňové evidenci. Z dokladů vztahujících se plně ke zdaňovaným plnění si obec uplatní daň v plné výši, jak je na nich vyčíslena dodavatelem. Problém vzniká u posledních dvou druhů dokladů, u nichž je uplatnění nároku na odpočet daně složitější a proto je vhodné si výpočet přiblížit na jednoduchém příkladu.

**Příklad:**

1. Řekněme, že obec se rozhodne stanovit poměrnou výši plnění využívaných pro ekonomickou činnost podle § 72 odst. 5 na začátku kalendářního roku. Bude mít v roce 2007 příjmy ze všech zdrojů ve výši 200 mil. Kč. Veřejná správa bude činit 180 mil. Kč a příjmy z ekonomických činností (osvobozených i neosvobozených) budou činit 20 mil. Kč. Pokud bude tedy některé přijaté plnění souviset s veřejnou správou i ekonomickou činností, tak se z něho bude moci uplatnit pouze 10% vyčíslené daně. Toto je v souladu s metodickým pokynem, který uvádí, že v čitateli je součet příjmů a výnosů bez daně za veškerá uskutečněná plnění a ve jmenovateli součet všech příjmů a výnosů, včetně příjmů z výkonů veřejné správy a dotací a příspěvků, které jsou určeny na výkony veřejné správy ( $20 \text{ mil.} / 200 \text{ mil.} = 0,1$ ). Pokud je poměrná výše plnění stanovena tímto způsobem, nemůže již dojít za rok 2007 k její změně, i když dojde ke změně údajů, z nichž bylo vycházeno.

2. Při stanovení koeficientu podle § 76 vychází plátce z údajů v předchozím roce. Předpokládejme, že tento podíl činil v roce 2006 0,40.

3. Pokud nechá obec opravit omítku na budově obecního úřadu 100 tis. Kč + 19 tis. DPH, jehož nevyužívané místnosti pronajímá plátcům, může si z této částky uplatnit  $0,1 \times 19 \text{ tis.} = 1900 \text{ Kč}$ .

4. Ve stejném případě, ale při pronájmu plátcům i neplátcům, dochází ještě ke krácení 1900 Kč koeficientem 0,40. V praxi to znamená  $0,40 \times 1900 = 760 \text{ Kč}$ . Obec si uplatní pouze tuto částku daně, protože část uskutečněných plnění je od daně osvobozena.

5. Pokud bude obec pronajímat nemovitost plátcům i neplátcům a veřejná správa v ní nebude vykonávána, bude výpočet následující. Náklady na novou střechu např. 500 tis. Kč + DPH 95 tis. Bude kráceno koeficientem  $0,4 \times 95 \text{ 000} = 38 \text{ 000}$ . Obec uplatní odpočet ve výši 38 tis. Kč.

6. Obec za rok 2007 vyhodnotí všechny relevantní údaje o uskutečněných plněních a zjistí, že uskutečněná neosvobozená plnění činila 4,5 mil. a osvobozená i neosvobozená 15 mil. Musí tedy zjistit nový koeficient, který bude činit  $4,5 \text{ mil.} / 15 \text{ mil.} = 0,30$ . Musí tedy finančnímu úřadu vrátit část neoprávněně nárokováného odpočtu. V bodě 4 je nárokováno 760 Kč, nárok byl pouze  $0,3 \times 1900 = 570 \text{ Kč}$ . V bodě 5 je nárokováno 38 tis. Kč, nárok činil pouze  $0,3 \times 95 \text{ tis.} = 28 \text{ 500 Kč}$ . V našem případě dojde k vrácení daně správci ve výši 9 690 Kč. V ročním vyrovnání je takto samozřejmě snížen odpočet daně u všech plnění, kde byl koeficient uplatněn. Přestože došlo také ke změně údajů, z nichž byla vypočítána poměrná výše plnění využívaných pro ekonomickou činnost, tento „koeficient“ již se nemění a pro příští rok může být stanoven stejným způsobem jako pro rok 2007. Koeficient 0,30 bude jako zálohový používán celý rok 2008 a na konci roku bude znovu provedeno vypořádání daně.

Veřejnoprávní subjekt musí také sledovat využití dlouhodobého hmotného nebo dlouhodobého nehmotného majetku. Odpočet daně u tohoto majetku podléhá úpravě podle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud v období 5 po sobě jdoucích kalendářních rocích, počínaje rokem, ve kterém byl majetek pořízen, dojde ke změně v nároku na odpočet v důsledku změny účelu použití tohoto majetku. Jedná se o hmotný dlouhodobý majetek, jehož pořizovací cena převyšuje 40 tis. Kč a nehmotný dlouhodobý majetek s pořizovací cenou vyšší než 60 tis. Kč. U zásob a drobného investičního majetku se při změně účelu použití vyrovnání neprovádí. Pokud se jedná o technické zhodnocení majetku, nelze vyrovnání provést u technického zhodnocení, o němž obec neúčtovala jako o samostatném majetku. Vyrovnání provede plátce v přiznání za poslední zdaňovací období roku, v němž ke změně účelu použití došlo.

***Příklad:***

1. Obec nakoupila traktor v listopadu 2005. Musí sledovat zda v letech 2005, 2006, 2007, 2008 a 2009, nedošlo ke změně účelu použití.

2. V únoru 2006 zakoupila obec počítač do kanceláře stavebního odboru za 35 tis. Kč (nemá nárok na odpočet). V červnu 2008 je počítač předán na odbor majetkový, kde je možnost částečně odpočet uplatnit. Toto nelze, protože hodnota majetku, u něhož ke změně účelu použití došlo, je nižší než 40 tis. Kč.

3. Obec provede rekonstrukci nemovitosti ve svém majetku v dubnu 2006, kterou pronajímá podnikateli neplátcí. O tomto technickém zhodnocení účtuje jako o samostatném majetku. V listopadu 2007 je ukončena nájemní smlouva a budova je pronajata plátcí daně a obec se rozhodne daň z přidané hodnoty z pronájmu odvádět. Změnil se účel použití a obec může provést

úpravu odpočtu daně. V případě, že by technické zhodnocení zvýšilo v roce 2006 hodnotu nemovitosti, a obec by o něm samostatně neúčtovala, k úpravě by nesmělo dojít.

Zákonodárce rozdělil provádění úpravy odpočtu daně při změně použití majetku na dvě skupiny. V prvním případě je plátce ze zákona povinen úpravu provést. Je to v případech, kdy plátci vznikne povinnost daň správci daně doplatit:

- plátce uplatnil nárok na odpočet v plné výši a plnění použije pro účely, kdy je povinen nárok na odpočet krátit nebo ho nemá,
- plátce uplatnil nárok na odpočet daně ve zkrácené výši a plnění použije pro účely, kdy nárok na odpočet nemá.

V druhém případě je plátci umožněno, aby opravu provedl. Je to v těch případech, kdy si bude od správce daně dodatečně nárokovat, z důvodu změny použití majetku, vrácení daně:

- plátce neuplatnil nárok na odpočet a plnění použije pro účely, kdy má plný nebo zkrácený nárok na odpočet daně,
- plátce uplatnil nárok na odpočet ve zkrácené výši a plnění použije pro účely, kdy má plný nárok na odpočet daně.

Částka, kterou musí plátce odvést nebo si může nárokovat na správci daně se odvíjí od výše uplatněné daně z přidané hodnoty v době pořízení majetku a počtu let, po který byl majetek již používán. V podstatě musí plátce odvést daň za zbylé roky, pokud při pořízení deklaroval, že bude majetek používat pro účely, kdy má plný nebo částečný nárok na odpočet a nebylo tomu tak. Nebo může na správci daně nárokovat odpočet za zbylé roky, pokud při pořízení majetku deklaroval, že ho bude používat pro účely, kdy nemá nárok na odpočet a začne ho používat pro účely splňující podmínku uplatnění odpočtu. Výpočet provedeme tak, že daň při pořízení majetku vynásobíme rozdílem mezi koeficientem ke dni provedení opravy a koeficientem ke dni pořízení majetku vynásobeným počtem let zbývajících do konce pětileté lhůty, a tuto hodnotu vydělíme pěti.

***Příklad:***

1. Obec v červnu roku 2005 uplatnila odpočet daně z pořízeného majetku v plné výši. Daň činila 500 tis. Kč. V září 2007 došlo ke změně účelu použití a obec nemá nárok na odpočet. I s rokem 2007 zbývají tři roky do konce sledovaného období. Koeficient ke dni provedení opravy odpočtu 0. Koeficient ke dni pořízení majetku 1. V roce 2005 si obec uplatnila odpočet ve výši 500 tis. Kč

Výpočet:  $500\ 000 \times (0-1) \times 3 / 5 = -300\ 000$ .

Obec musí v přiznání za poslední zdaňovací období roku 2007 vrátit 300 tis. Kč.

2. Stejný případ, pouze v roce 2005 činil koeficient 0,40. Majetek byl tedy již v roce využíván také pro činnosti osvobozené od daně a bylo při jeho pořízení uplatněno pouze 200 tis. Kč.

Výpočet:  $500\ 000 \times (0-0,40) \times 3 / 5 = -120\ 000$ .

Obec musí v přiznání za poslední zdaňovací období roku 2007 vrátit 120 tis. Kč.

3. Obec v říjnu roku 2006 neuplatnila odpočet daně z pořízeného majetku v plné výši. Daň činila 400 tis. Kč. V srpnu 2007 došlo ke změně účelu použití a obec má nárok na odpočet. I s rokem 2007 zbývají čtyři roky do konce sledovaného období. Koeficient ke dni provedení opravy odpočtu 1. Koeficient ke dni pořízení majetku 0. V roce 2006 si obec neuplatnila odpočet.

Výpočet:  $400\ 000 \times (1-0) \times 4 / 5 = 320\ 000$ .

Obec si může v přiznání za poslední zdaňovací období roku 2007 nárokovat na vrácení daň z přidané hodnoty ve výši 320 tis. Kč.

4. Stejný případ pouze v roce 2006 činil koeficient 0,30. Majetek byl tedy již v roce využíván také pro činnosti osvobozené od daně a bylo při jeho pořízení uplatněno 120 tis. Kč.

Výpočet:  $400\ 000 \times (1-0,30) \times 4 / 5 = 224\ 000$ .

Obec si může v přiznání za poslední zdaňovací období roku 2007 nárokovat na vrácení daň z přidané hodnoty ve výši 224 tis. Kč.

### **3.4 Nemovitosti v zákoně o dani z přidané hodnoty**

Zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty přinesl nejen změny v postavení obcí, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty. Velmi podstatná změna se dotýká hospodaření všech obcí, ať již plátcí daně jsou či nikoliv. Do 30. dubna 2004 se u všech stavebních prací, podle stávajícího zákona číslo 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, uplatňovala snížená sazba daně z přidané hodnoty, tj. 5 %. V souvislosti s požadavkem splnit podmínky pro vstup do Evropské unie, vstoupil od 1. května 2004 v účinnost nový zákon o dani z přidané hodnoty, který měl vycházet v této oblasti ze Šesté směrnice s tím, že České republice bylo do 31. 12. 2007 umožněno využívat snížené sazby u dodávky stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytnuty v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů. V Přístupové smlouvě v Příloze č. V bylo zakotveno přechodné ustanovení, že od 1. 1. 2008 pak musí dojít ke změně a výjimka musí splňovat podmínku Šesté směrnice, a to konkrétně Přílohy H – Seznam dodání zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby DPH. Kategorie 9 umožňuje sníženou sazbu využít při dodání, výstavbě, renovaci a přestavbě bytů

v rámci **sociální politiky**. Česká republika se již poučila z případů špatné implementace evropského práva a od 1. 1. 2008 vstoupila v účinnost novela zákona o dani z přidané hodnoty, která sociální bydlení definovala. Je vhodné připomenout, že vymezení pojmu sociální bydlení je zcela v kompetenci jednotlivých členských států. Bohužel v roce 2004 nebyla tehdejší výjimka naším parlamentem plně využita a platilo, že snížená sazba mohla být uplatněna pouze u rodinných domů nebo těch bytů, které jsou součástí bytových domů. K nápravě došlo od 1. 1. 2005, kdy se snížená sazba mohla začít uplatňovat u stavebních a montážních prací prováděných u všech bytů bez rozdílu. Nebylo podstatné v jakém domě se tyto byty nacházejí, podmínkou je pouze kolaudace těchto prostor jako bytů. Tato výjimka byla zakotvena v § 48 zákona o dani z přidané hodnoty.

### **3.4.1 Bytová výstavba a stavby pro sociální bydlení**

Sazby daně u **bytové výstavby** jsou stanoveny v zákoně o dani z přidané hodnoty v § 48. Je zde stanoveno, že snížená sazba daně se uplatní u dodání bytového domu, rodinného domu a bytu jako součásti těchto domů, a to i nedokončených, včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do nich jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. Snížená sazba se také použije u převodu bytového domu, rodinného domu a bytu včetně nedokončených. Rozlišujeme zde pojem „převod“, který znamená zápis do katastru nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření. Pokud se tento převod nemovitosti nezapisuje do katastru nemovitostí, považujeme ho za „dodání zboží“.

Od 1. ledna 2005 byla rozšířena příloha č. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. V § 47 zákona je uvedeno, že u služeb se uplatňuje základní sazba, výjimku tvoří právě služby vyjmenované v příloze č. 2, u nichž se uplatňuje sazba snížená. Jednou z těchto služeb jsou stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami staveb pro **sociální bydlení**, včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do nich jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují. Za stavby pro sociální bydlení považujeme domovy důchodců, dětské domovy, ústavy sociální péče a podobná zařízení určená pro trvalé nebo přechodné ubytování oprávněných osob. Dále se pod tento pojem zahrnují zařízení, která poskytují ubytování oprávněným osobám ze sociálních důvodů. Zde není podstatná délka ubytování, může se jednat o poskytnutí ubytování na jeden den, ale také na dobu neurčitou.

#### **Příklad:**

1. Může se jednat o ústavy pro tělesně postiženou mládež i dospělé, ústavy pro mentálně postiženou mládež i dospělé, ústavy pro mentálně postiženou mládež i dospělé, ústavy pro chronické alkoholiky a toxikomany, ústavy pro chronické psychotiky a psychopaty, domovy-penziony pro důchodce, zvláštní zařízení pro výkon pěstounské péče, zařízení pro občany společensky nepřizpůsobivé (azylové domy), domovy pro matky s dětmi, domovy na půl cesty, týdenní stacionáře, dětské domovy, výchovné nebo diagnostické ústavy.

Již v roce 2004 bylo jasné, že určení správné výše sazby při stavebních pracích a převodech nemovitostí je jedním z největších problémů zákona o dani z přidané hodnoty. Proto ministerstvo financí vydalo v roce 2005 Metodický výklad k uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě po 1. 1. 2005, který sice není pro plátce závazným právním předpisem, ale vyjadřuje právní názor ministerstva na tuto problematiku s tím, že finanční úřady by měly tento názor respektovat a pro plátce je vodítkem, jakým způsobem budou správci daně jednotlivé záležitosti posuzovat. Při uplatňování snížené sazby u bytové výstavby a prací souvisejících se sociálním bydlením je důležité připomenout jednu podstatnou věc. Snížená sazba se uplatňuje pouze u stavebních a montážních prací, spojených s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací, opravami a údržbou, které jsou prováděny uvnitř vnějšího půdorysu bytového domu, rodinného domu, bytu nebo stavby pro sociální bydlení. Rozumí se tím prostor, který je nadzemní a je uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Výjimku tvoří podzemní prostory s domem konstrukčně spojené a konstrukce připevněné k fasádě, na které se uplatní také snížená sazba daně.

#### ***Příklad***

1. Okapy, dešťové svody, rampa pro vstup tělesně postižených, zastřešení a vydláždění terasy navazující na dům.

Také na stroje a zařízení, které jsou spojené se zabudováním do těchto domů a staveb, a tvoří jejich součást, je uplatňována snížená sazba daně. Stejně jako stavební opravy a údržba včetně dodaného materiálu.

#### ***Příklad***

1. Dodávka a zabudování centrálního vysavače, klimatizace, kuchyňské linky i s vestavnými spotřebiči, ústředního vytápění, žaluzií nebo rolet.

2. Oprava vestavěných spotřebičů, vestavěného nábytku, svítidel, plynového kotle, zasklívání dveří a oken.

Naproti tomu se základní sazba daně uplatňuje u stavebních a montážních prací prováděných při výstavbě rekonstrukci, modernizaci, opravách a údržbě drobných a vedlejších staveb, byť se při

převodu nemovitosti považují za příslušenství stavby hlavní. Jsou to stavby nacházející se mimo půdorys hlavní stavby.

#### ***Příklad***

1. Garáže, skleníky, zahradní altány, ploty a podezdívky, studně, septiky, přístupové cesty, přípojky inženýrských sítí k půdorysu domu.

Také u prací nezbytných k přípravě a realizaci stavebních děl a přípravy výstavby se uplatní základní sazba daně. To platí také o pracích prováděných ve výhradně nebytových prostorách bytových a rodinných domů.

#### ***Příklad***

1. Průzkumné práce, projektové práce, geologické práce nebo revize.

2. Práce v obchodu umístěném v přízemí bytového domu, v garáži rodinného domu, v místnosti s umístěným tepelným výměníkem vody v bytovém domu. Chodby a schodiště bytových domů za výhradně nebytové prostory považovány nejsou a tak se zde uplatňuje snížená sazba daně.

### **3.4.2 Převod a nájem pozemků a nemovitostí**

V současné době, kdy probíhá masivní výstavba nových domů a bytů i výstavba průmyslových objektů, nebo převody nemovitostí z obcí na soukromé osoby, se veřejnoprávní subjekty, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty často potýkají s problémem, zda určitý převod či nájem pozemku nebo nemovitosti zdanit, či zda ne. Ve většině případů se bude jednat o plnění osvobozené, jak si můžeme ukázat na následujících příkladech:

- od daně je vždy osvobozen převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace,
- převod pozemků, včetně finančního pronájmu je osvobozen od daně, s výjimkou stavebních pozemků. Za stavební pozemek se považuje nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba,
- nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně s výjimkou krátkodobého pronájmu nejdéle na 48 hodin. Osvobozen není pronájem míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů,
- při pronájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům se může plátce rozhodnout, že bude uplatňovat na výstupu. Musí to však nahlásit do 30-ti dnů od uzavření smlouvy správci daně.



### ***Příklad***

1. V roce 2006 provede obec kompletní rekonstrukci budovy na náměstí, kterou pronajímá plátcům jako kanceláře. Uplatní si odpočet z rekonstrukce v plné výši. V roce 2007 se rozhodne tuto nemovitost prodat. Obec zjistí, že budovu koupila v roce 1992. Splnila podmínku pro osvobození jejího prodeje od daně, protože spojka nebo znamená, že postačuje splnění jen jedné z podmínek, aby mohl být prodej osvobozen a od roku 1992 již uplynuly více než 3 roky.
2. Obec bude prodávat pozemky na stavbu rodinných domků. Stavební povolení vydáno ve velké většině případů nebude a bude to záležitost jednotlivých investorů, kteří budou na pozemcích stavět.
3. Pokud obec v bytovém domě pronajímá byty a součástí smlouvy a nájmu je parkovací místo, pak se jedná o plnění osvobozené. Pokud je ale parkovací stání pronajímáno zvlášť, je to plnění zdanitelné.
4. Obec pronajímá kanceláře plátcům daně. Ve smlouvě uvede nájemné včetně daně a oznámí tuto skutečnost správci daně. Z nájmu odvádí daň. Tím získává možnost si u přijatých plnění souvisejících s tímto nájmem uplatňovat daň z přidané hodnoty na vstupu.

## **4 Vliv daně z přidané hodnoty na hospodaření Města Dačice**

Dačice jsou, společně s Jindřichovým Hradcem a Třeboní, jednou ze tří obcí s rozšířenou působností v okrese Jindřichův Hradec. Správní obvod Městského úřadu Dačice zahrnuje 23 obcí o celkové rozloze 47189 ha a k 31. 12. 2002 měl 20224 obyvatel. Dačice se rozkládají na řece Moravská Dyje v jihovýchodní části Jihočeského kraje nedaleko od hranic s Rakouskem. Hraniční přechod Slavonice – Fratres je vzdálen pouze 13 kilometrů. Dačice jsou přirozeným centrem jihovýchodní části okresu Jindřichův Hradec. Vzhledem k místní nemocnici a podnikům jako je TRW-DAS a.s., Centropen a.s. nebo AGROSTAVING spol. s r.o. jsou zároveň spádovou oblastí pro některé občany Kraje Vysočina, především z Telčska a Jemnicka. K 31. 12. 2006 bylo k trvalému pobytu v Dačicích přihlášeno 6050 obyvatel, dalších 1790 bydlelo v místních částech Bílkov, Borek, Dolní Němčice, Hostkovice, Hradištko, Chlumeč, Lipolec, Malý Pěčín, Prostřední Vydří, Toužín, Velký Pěčín. Je zajímavé, že některé tyto místní části v počtu obyvatel převyšují samostatné obce v okrese, např. Bílkov má 404 obyvatel, Dolní Němčice 396, Lipolec 205, Velký Pěčín 154. Celkový počet občanů v Dačicích je tedy 7840.

Město Dačice založilo v prosinci 2001 firmu Technické služby Dačice s.r.o., ve které je jediným společníkem. Tato společnost se zabývá především službami pro Město Dačice, jako je údržba zeleně, údržba veřejného osvětlení, údržba místních komunikací, drobné stavební práce, údržba, provozování a pronájem sportovních a společenských zařízení pronajatých od Města Dačice. Dále společnost provozuje nákladní dopravu a provádí práce drobnou mechanizací pro občany a jiné firmy. Také ve společnosti Městské lesy Dačice s.r.o., která vznikla 1. ledna 2002, je Město Dačice jediným společníkem. Hlavní náplní této firmy je obhospodařování lesů a rybníků v majetku Města Dačice, které má společnost pronajaté. Provádí také těžbu dřeva, poskytuje služby v lesnictví, poradenství v myslivosti, technické poradenství v lesnictví, a to nejen v pronajatých lesech, ale také pro další fyzické a právnické osoby. Obě tyto firmy jsou registrovány jako plátce daně z přidané hodnoty.

V roce 2002 vznikla také příspěvková organizace Městské kulturní středisko Dačice, které se zabývá zajišťováním a organizováním osvětové, kulturní a vzdělávací činnosti pro obyvatele města Dačice a regionu, a za jejich účasti rozvíjí kulturní a společenský život. Znamená to, že pořádá výstavy, odborné kurzy a školení, jazykové kurzy, přednášky, společenská a hudební představení, vydává neperiodické publikace, zajišťuje plakátovací službu. Dalšími příspěvkovými organizacemi, zřízenými Městem Dačice, jsou organizace zabývající se vzděláváním a stravováním žáků. Jedná se o Základní školu Dačice, Boženy Němcové 213, Základní školu Dačice, Komenského 7, Mateřskou školu Dačice a Školní jídelnu Dačice, Boženy

Němcové 213. Za účelem poskytování veřejných knihovnických a informačních služeb zřídilo město příspěvkovou organizaci Městská knihovna Dačice.

Město Dačice je také vlastníkem rozsáhlé sítě vodohospodářských staveb, které zabezpečují zásobování obyvatel pitnou vodou a zajišťují čištění kanalizačních vod. Voda je odebírána z přehrady Landštejn a ze zdroje nad obcí Řečice „U Královny“. Na tyto vodní zdroje jsou napojeny další obce v regionu. Z důvodu lepší organizace a zajištění zásobování pitnou vodou se tyto obce sdružily do Dobrovolného svazku obcí Vodovod Landštejn a Dobrovolného svazku obcí Vodovod Řečice. Tyto dobrovolné svazky obcí poté vystupují jako partner společnosti Vodovody a kanalizace Jižní Čechy, a.s., které pronajaly vodohospodářská zařízení a akciová společnost na smluvním základě zajišťuje jejich opravy a údržbu, a dodávku vody obyvatelstvu. Město Dačice je členem obou těchto dobrovolných svazků obcí.

#### 4.1 Analýza změn ve výši výdajů města

Město Dačice hospodařilo v letech 2005, 2006 a 2007 s tímto rozpočtem:

**Tabulka 1 Vybrané ukazatele rozpočtu Města Dačice (v tis. Kč)**

Ukazatel	Rok 2005	Rok 2006	Rok 2007
Příjmy	117 221	166 856,5	115 318
Výdaje	113 810	184 525,8	166 688
Schodek/přebytek	+3 411	-17 669,4	-51 370
Stavební investice celkem	15 459	83 709	81 217
Nebytová výstavba	13 718	73 499	76 217
Bytová výstavba	1 741	9 210	5 000
Daňové příjmy	66 070	70 175	76 980

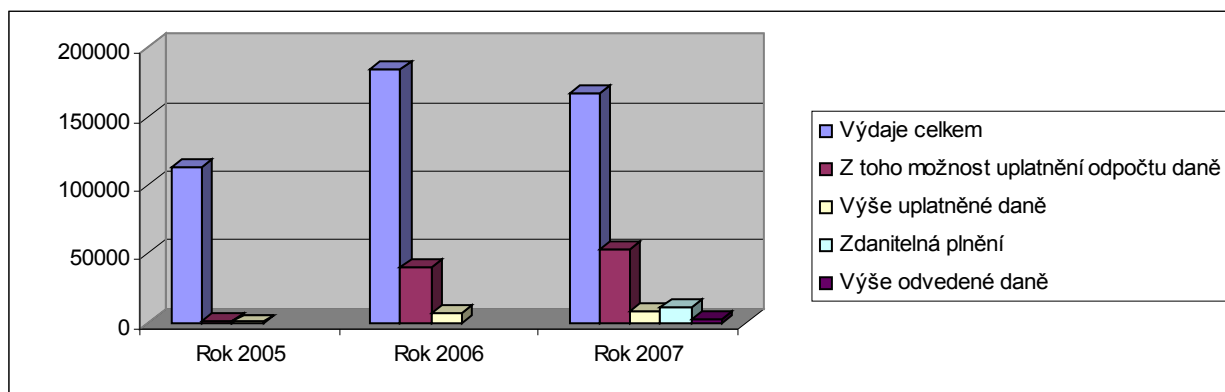
Zdroj: Město Dačice, vlastní úprava

V roce 2005 Město Dačice žádné větší investiční akce, mimo rekonstrukce místních komunikací v objemu 5,8 mil. Kč a vybudování infrastruktury na sídlišti Nivy v hodnotě 2,8 mil. Kč, nerealizovalo. Rozpočet města byl přebytkový, stejně jako v minulých letech a měl zajistit dostatek prostředků na největší investiční akci za poslední desetiletí. V roce 2006 byla zahájena výstavba venkovního koupaliště v celkové hodnotě 75 mil. Z toho v tomto roce činily výdaje 40 mil. Kč. Dalšími většími investičními akcemi byla rekonstrukce Pivovarské ulice s parkovištěm v hodnotě 5 mil. Kč, zastřešení budovy sportovního stadionu za 4,5 mil. Kč, dokončení infrastruktury na Nivách v objemu 3,5 mil. Kč, vybudování dětského hřiště v ulici B. Němcové za 2,4 mil. Kč a plynofikace v Borku v hodnotě 1,5 mil. Kč. Byla zahájena přístavba bytů v hodnotě 7,5 mil. Kč. Vzhledem k velikosti investice do venkovního koupaliště, rozhodlo

zastupitelstvo města o tom, že se Město Dačice stane dobrovolně plátcem daně z přidané hodnoty od 1. ledna 2007. V tomto roce byla jednoznačně největší investiční akcí dostavba venkovního koupaliště za 35 mil. Kč. Další větší výdajovou položkou rozpočtu města byla rekonstrukce ulice Krajířova v hodnotě 28,4 mil. Kč. Z toho náklady na rekonstrukci kanalizace a vodovodního řádu činily 17,1 mil. Kč.

Pokud porovnáme celkové výdaje Města Dačice za roky 2005, 2006 a 2007 s výdaji, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet na vstupu, protože souvisí s ekonomickou činností plátce, v roce 2005 a 2006 hypoteticky, v roce 2007 podle skutečnosti, dostáváme jednoznačnou odpověď na otázku, zda se městu vyplatilo stát plátcem daně z přidané hodnoty.

**Graf 1 Porovnání výdajů a nároku na odpočet daně (v tis. Kč)**



Zdroj: vlastní výzkum

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že v roce 2007 převýšila daň z přidané hodnoty vrácená městu odvedenou daň ve výši 6,46 mil. Kč. K této částce je potřeba přičíst 5,2 mil. Kč. Jedná se o uplatnění daně při změně režimu z majetku plátce, který byl pořízen v předcházejících dvanácti měsících, než se město stalo plátcem daně. Celkem Město Dačice dobrovolnou registrací jako plátce daně z přidané hodnoty získalo 11,66 mil Kč.

## 4.2 Klady a zápory plátcovství pro veřejnoprávní subjekt

Na příkladu Města Dačice jsme si ukázali, kdy je pro veřejnoprávní subjekt výhodné stát se plátcem daně a to i dobrovolně. V tomto případě na rozhodování, zda se stát plátcem či nikoliv, měla největší vliv výstavba nového venkovního bazénu, kdy se uvažovalo o jeho následném pronájmu plátcí a tím byla splněna podmínka vykonávání ekonomické činnosti. Další velkou investicí byla oprava Krajířovy ulice. Oprava samotné komunikace sice spadá do oblasti veřejné správy, ale zároveň zde proběhla velice nákladná výměna vodovodního a kanalizačního řádu. Jak již bylo uvedeno výše, město tyto inženýrské sítě pronajímá plátcí, jedná se tedy také o ekonomickou činnost, u které má plátce nárok na odpočet.

Jak vyplývá z předchozího textu město ušetřilo podstatnou částku tím, že se stalo plátcem daně. Jedná se však o pozitivní zhodnocení situace za velmi krátké období. V dlouhodobější perspektivě je nutné zhodnotit další skutečnosti. Je potřeba vzít v úvahu, jaké další investice, u kterých by mohl být odpočet daně uplatněn, má město v plánu. Z rozpočtů města vyplývá, že investicí do venkovního koupaliště vznikl schodek rozpočtu, který musel být z velké části kryt bankovním úvěrem. V dalších letech budou muset být hrazeny splátky a úroky z úvěru. Tak se může snadno stát, že na další větší investice již nebude mít město dostatek finančních prostředků. Z ekonomické činnosti bude město daň z přidané hodnoty nadále odvádět a může dojít k situaci, že mu začne vznikat daňová povinnost místo odpočtu. Také mzdové náklady a služby daňového poradce nejsou levnou záležitostí. Město v důsledku registrace k dani z přidané hodnoty přijalo jednoho pracovníka na vedení daňové evidence. Pokud budeme uvažovat o mzdových a dalších nákladech na jednoho pracovníka ve výši 450 tis. Kč ročně, i tato položka bude rozpočet města každoročně zatěžovat.

**Tabulka 2 Klady a zápory pro obec**

Klady	Zápory
Možnost získat více finančních prostředků z vrácených odpočtů.	Povinnost odvádět daň ze všech činností, které se považují za ekonomickou činnost plátce.
Levnější investice.	Administrativní náročnost vedení účetnictví a evidence pro daňové účely obce.
Atraktivnější dodavatel pro plátce DPH.	Povinnost využívat hmotný majetek k původním účelům po dobu pěti let.
	Přijetí nových pracovníků nebo zajištění evidenci externí firmou.

Zdroj: vlastní zjišťování

## **5 Vliv zvýšené sazby DPH u stavebních prací na rozpočet obcí okresu Jindřichův Hradec**

Okres Jindřichův Hradec se rozkládá ve východní části Jihočeského kraje. Rozlohou 1944 km<sup>2</sup> se jedná o největší okres v České republice. Dle počtu obyvatel se však jedná o okres s malou hustotou obyvatel, kterých zde žije necelých 100 tis. Z hlediska správního členění je okres rozdělen na tři části. Jedná se o obec s rozšířenou působností Dačice, Jindřichův Hradec a Třeboň. Celkem se na území okresu nachází 106 obcí.

Pro zpracování analýzy dopadu zvýšené sazby u stavebních prací na rozpočet obcí jsem se rozhodl vytvořit dotazník, z jehož údajů by bylo možné vytvořit časovou řadu od roku 2003 do roku 2007. Úkolem bylo zjistit, zda zvýšené výdaje obcí spojené se zařazením všech stavebních prací, mimo bytové výstavby, jsou kompenzovány zvýšenými daňovými příjmy nebo zda stát tuto problematiku neřeší a obce se musejí se zvýšenými výdaji vyrovnat sami např. bankovními úvěry nebo omezením investičních akcí. Dotazník obsahoval údaje o příjmech a výdajích rozpočtů obcí, daňových příjmech, o výdajích na stavební práce s oddělením výdajů týkajících se bytové výstavby. Nejdříve jsem se snažil telefonicky kontaktovat starosty vybraných obcí s cílem sjednat si případně schůzku a vysvětlit, jaké údaje potřebuji o jejich obci získat. Po několika telefonátech jsem zjistil, že tato forma získávání dat není naprosto vhodná, téměř všichni mě odkázali na elektronickou komunikaci. Kontaktoval jsem 13 měst a 11 větších obcí na okrese Jindřichův Hradec prostřednictvím e-mailových adres starostů nebo tajemníků obcí. Vyplněný dotazník zpět zaslalo pět měst a tři obce. Pouze v jednom případě odpověděl starosta obce, v ostatních případech přišla odpověď přímo od pracovníků finančního odboru města nebo od účetních obcí.

### **5.1 Analýza získaných dat**

V následující tabulce jsou zobrazena získaná data za období 2003 - 2007 podle jednotlivých obcí vypovídající o výši celkových výdajů obce za rok, o výdajích týkajících se stavebních prací s výjimkou bytové výstavby a o výši daňových příjmů obce. V roce 2004 jsou v tabulce zohledněny pouze stavební práce od 1. května, protože do 30. dubna byly všechny tyto práce zdaňovány sníženou sazbou daně. Výdaje a daňové příjmy obcí zde jsou uvedeny, aby bylo možné porovnat velikost finančních prostředků, se kterými jednotlivé obce hospodaří.

#### **Tabulka 3 Vybrané položky rozpočtů obcí**

Název obce	Položka rozpočtu	Rok				
		2003	2004	2005	2006	2007
České Velenice	Výdaje	55991	63041	37517	72519	41630
	Daňové příjmy	23148	25173	28502	27418	31973
	Stavební práce	7855	16738	4421	24049	2805
Jindř. Hradec	Výdaje	415464	542894	465188	494043	511296
	Daňové příjmy	166934	193599	230153	230814	249104
	Stavební práce	113258	106567	118032	153978	128762
Kardašova Řečice	Výdaje	46330	42009	54342	48176	31307
	Daňové příjmy	13719	15088	16488	18069	19524
	Stavební práce	0	0	8378	3150	7496
Kunžak	Výdaje	36783	23071	18178	16671	20427
	Daňové příjmy	9402	10516	12165	12036	12740
	Stavební práce	404	2521	5041	2461	6296
Lodhěřov	Výdaje	9198	8100	6699	7639	16071
	Daňové příjmy	3512	3894	4646	4701	5342
	Stavební práce	1228	739	1419	2218	8620
Nová Bystřice	Výdaje	45504	66734	50964	63818	57410
	Daňové příjmy	22093	23986	27272	26869	29960
	Stavební práce	850	13107	17653	19839	18771
Novosedly nad Nežárkou	Výdaje	9092	7759	4674	7843	11405
	Daňové příjmy	4016	4189	4489	4683	4824
	Stavební práce	521	351	565	2863	7257
Třeboň	Výdaje	315918	326764	346154	401009	310749
	Daňové příjmy	90514	94243	102809	103709	107059
	Stavební práce	58099	46400	59864	190836	100261

Pozn. v položce stavební práce není zahrnuta bytová výstavba.

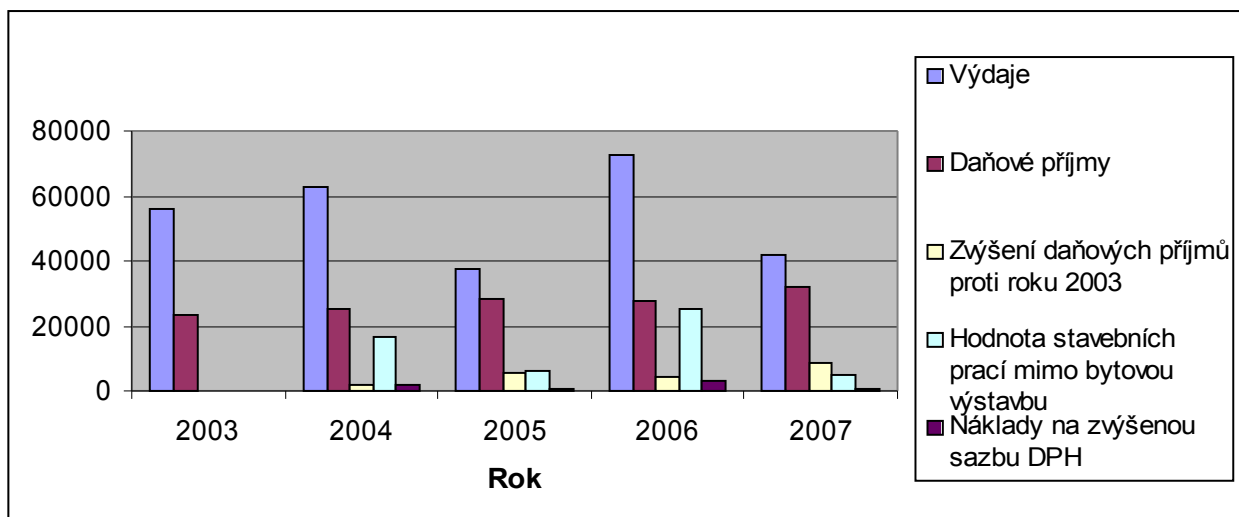
Zdroj: vlastní výzkum

Pro větší přehlednost a jednodušší vyhodnocení dostatečné či nedostatečné kompenzace zvýšené sazby u stavebních prací zvýšením daňových příjmů do rozpočtu obcí bylo využito grafické znázornění situace v jednotlivých letech u zkoumaných obcí.

Hodnota položky **zvýšené náklady na stavební práce** byla stanovena následovně:

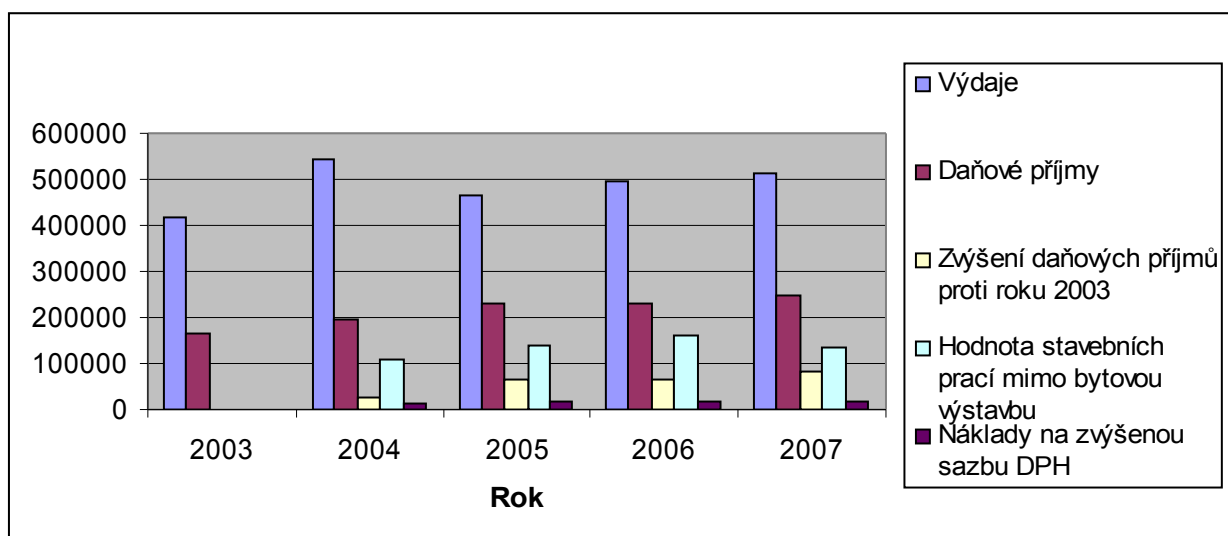
hodnota stavebních prací bez bytové výstavby / 1,19 \* 1,05 – hodnota stavebních prací bez bytové výstavby (koeficient 1,19 – základní sazba daně 19% používaná od 1. května 2004 u stavebních prací mimo bytovou výstavbu, koeficient 1,05 – základní sazba daně používaná u stavebních prací do 30. dubna 2004).

**Graf 2 Město České Velenice (v tis. Kč)**



Zdroj: vlastní výzkum

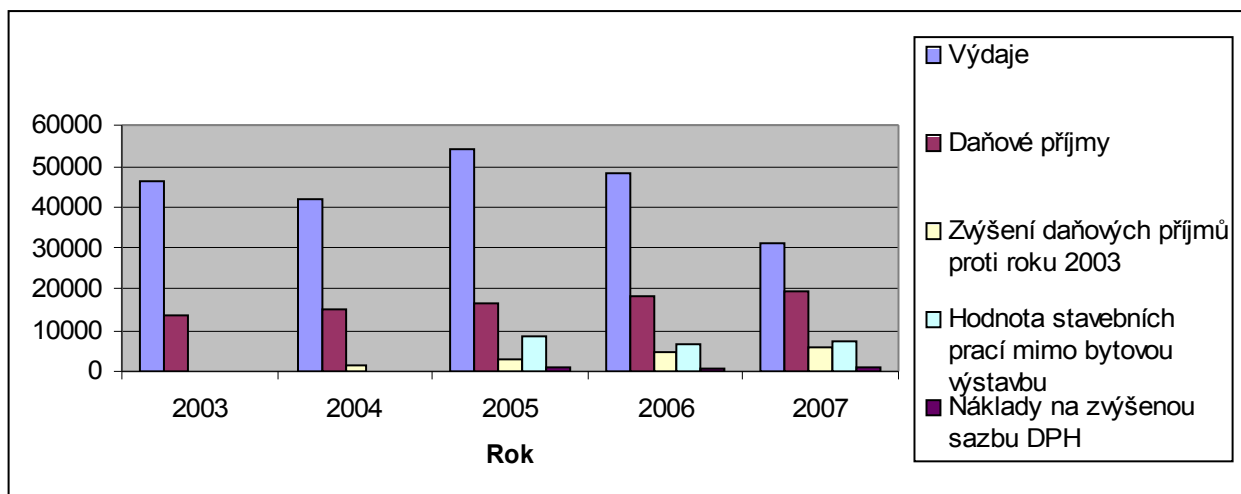
**Graf 3 Město Jindřichův Hradec (v tis. Kč)**



Zdroj: vlastní výzkum

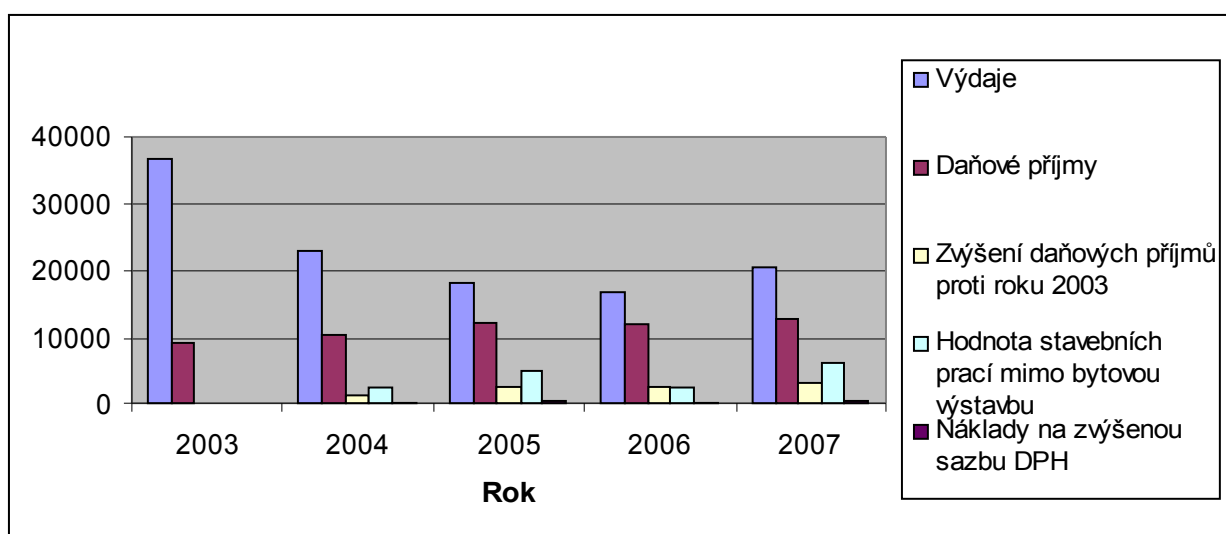
**Graf 4 Město Kardašova Řečice (v tis. Kč)**





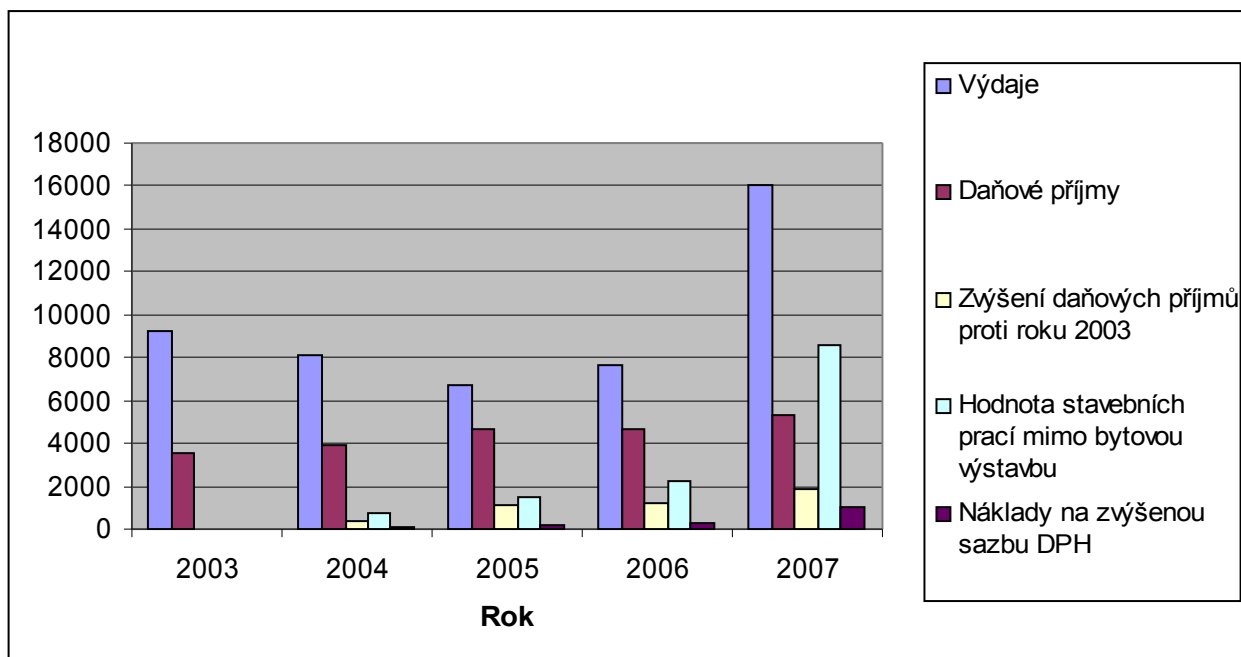
Zdroj: vlastní výzkum

**Graf 5 Obec Kunžak (v tis. Kč)**



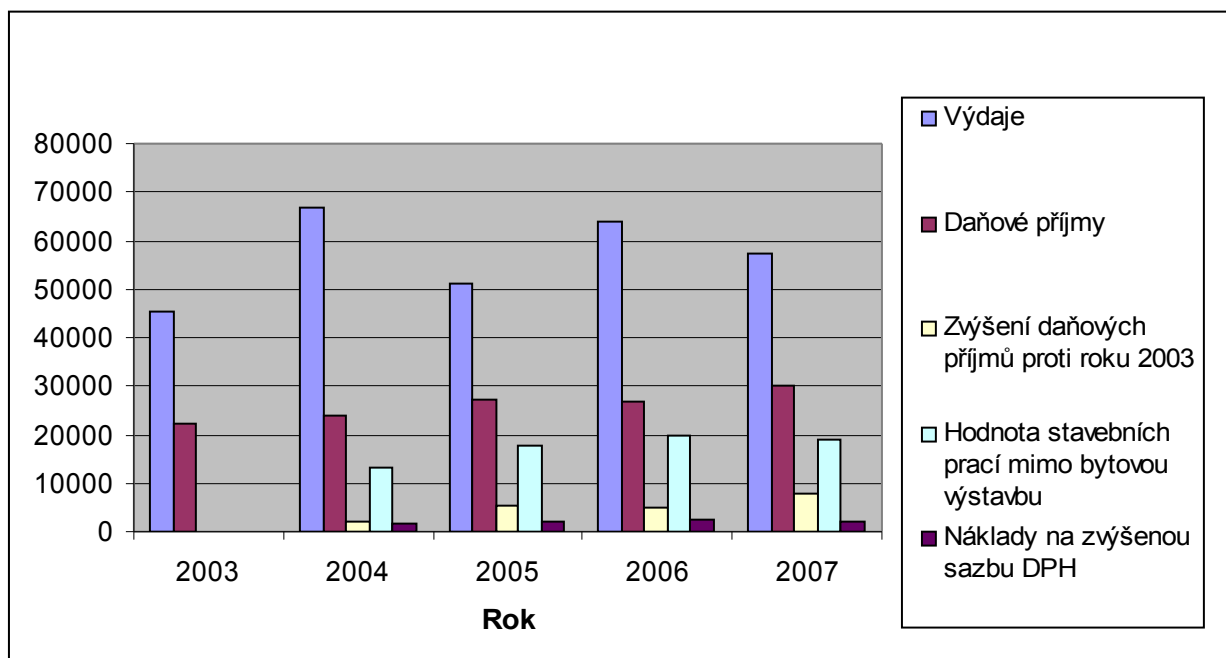
Zdroj: vlastní výzkum

**Graf 6 Obec Lodhěřov (v tis. Kč)**



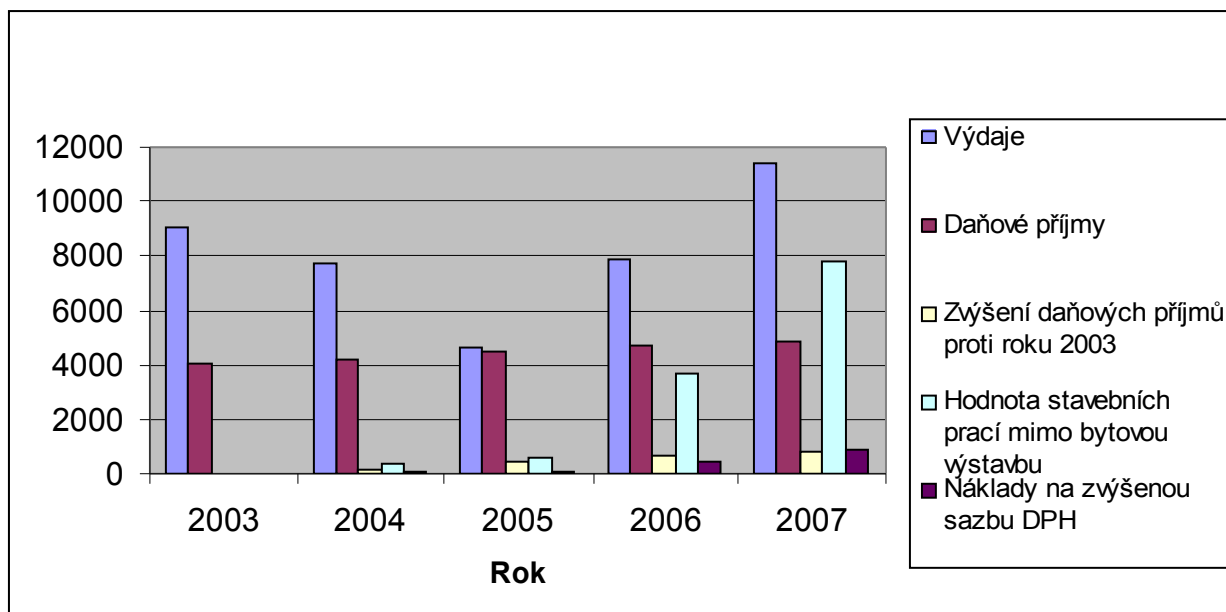
Zdroj: vlastní výzkum

**Graf 7 Město Nová Bystřice (v tis. Kč)**



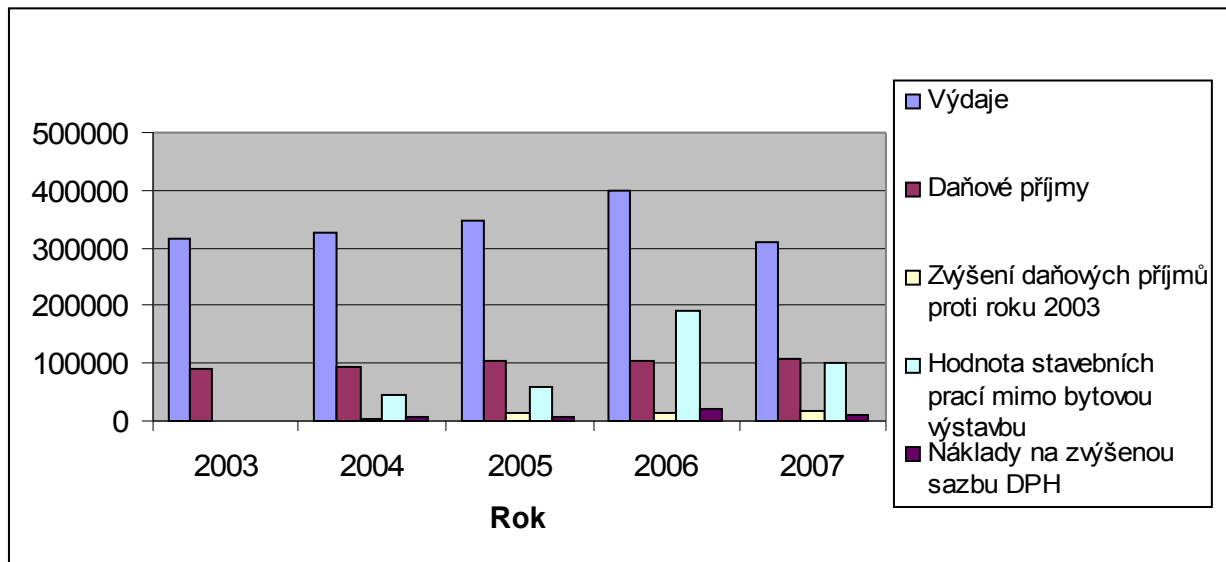
Zdroj: vlastní výzkum

**Graf 8 Obec Novosedly nad Nežárkou (v tis. Kč)**



Zdroj: vlastní výzkum

**Graf 9 Město Třeboň (v tis. Kč)**



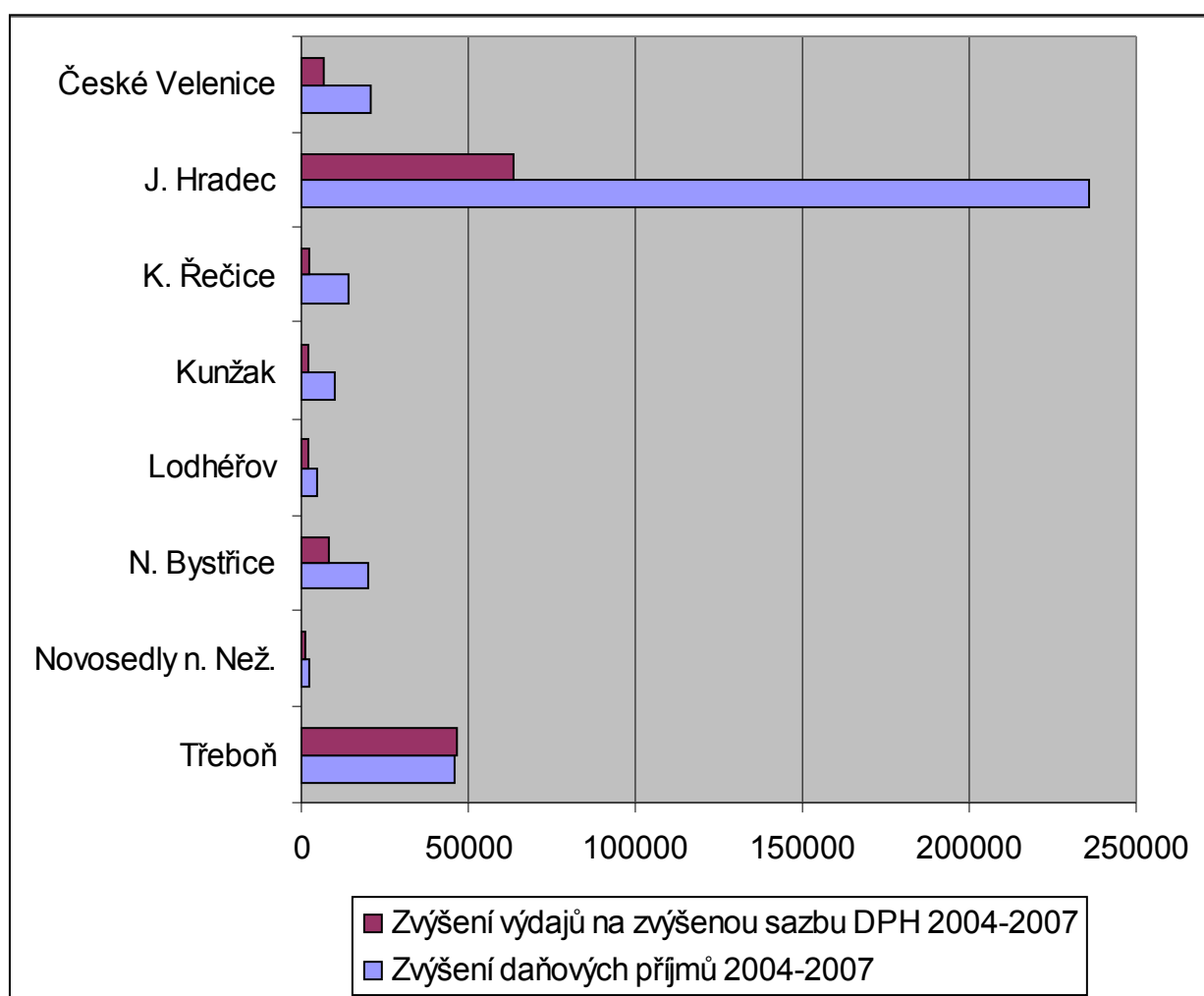
Zdroj: vlastní výzkum

Grafy nám názorně ukazují postupně se zvyšující položku daňové příjmy. Stát tak změnou rozpočtového určení daní a jejich přerozdělením ve prospěch obcí kompenzoval zvýšené výdaje na stavební práce, které byly způsobeny přeřazením stavebních prací do základní sazby. Výjimku u některých obcí tvoří rok 2004, kde záleželo na tom, zda stavební práce probíhaly ještě do vstupu České republiky do Evropské unie nebo až po vstupu. Například u obcí České Velenice, Nová Bystřice a Třeboň v tomto roce zvýšení daňových příjmů proti roku 2003 nepokrylo

zvýšené náklady na daň z přidané hodnoty, kterou obce musely zaplatit dodavatelům stavebních prací. U Českých Velenic a Nové Bystřice se jedná řádově o desítky tisíc korun, u Města Třeboň však rozdíl činí téměř 2 mil. korun. V dalších letech byly zvýšené náklady pokryty zvýšenými daňovými příjmy, s výjimkou Města Třeboň v roce 2006 a Obce Novosedly nad Nežárkou v roce 2007. Z grafů vyplývá, že v těchto letech obce investovaly do stavebních prací větší prostředky než v jiných letech. V dalším grafu je znázorněno srovnání údajů za delší časové období, tj. za roky 2004 – 2007.

**Graf 10 Porovnání zvýšených daňových příjmů a výdajů na DPH v letech 2004 – 2007**

(v tis. Kč)



Zdroj: vlastní výzkum

Jak vyplývá z grafu, kompenzace zvýšených nákladů na investiční výstavbu je u zkoumaných obcí a měst dostatečná. Ve většině případů nedosahují zvýšené výdaje ani polovinu hodnoty zvýšených daňových příjmů. Výjimku tvoří Město Třeboň, kdy zvýšené náklady na zvýšenou sazbu DPH dosáhly hodnoty 46,75 mil. Kč a daňové příjmy byly městu zvýšeny pouze o 45,76 mil. Kč. Rozdíl činí 1 mil. Kč v neprospěch města. Toto bylo způsobeno zvýšením investiční

aktivity města v roce 2007, kdy se hodnota stavebních prací oproti roku 2005 ztrojnásobila. Bylo to způsobeno investicemi v lázních Aurora, konkrétně do relaxační haly, bazénu a vodních atrakcí v celkové hodnotě 117,5 mil. Kč. A v roce 2007 proběhla investice do lázní Berta-Wellnesscentrum v hodnotě 30,6 mil. Kč. Tyto investice byly financovány v rámci Společného regionálního operačního programu a zvýšená sazba DPH byla již zahrnuta v ceně při přípravě projektu, takže jsou údaje u Města Třeboň v roce 2006 a 2007 zkreslující a v celkovém součtu bude také Městu Třeboň zvýšená sazba DPH plně kompenzována. Ze zjištěných údajů a po jejich sumarizaci můžeme učinit jednoznačný závěr, že se zvýšené výdaje na stavební práce, v důsledku zařazení stavebních prací do základní sazby daně, obcí nedotkly. Zvýšení sazby DPH nemělo negativní vliv na jejich rozpočty, naopak změnou rozpočtového určení daní získaly obce ze státního rozpočtu více finančních prostředků.

## Závěr

V předložené práci na téma „Uplatňování daně z přidané hodnoty u veřejnoprávních subjektů“ jsem se pokusil shrnout problematiku implementace evropských předpisů do zákona o dani z přidané hodnoty v České republice a jeho dopad na činnost veřejnoprávních subjektů, zejména obcí, což bylo jejím zadáním. V této souvislosti je nutné si uvědomit, že obec je samostatným ekonomickým subjektem s právní subjektivitou, vlastní majetek, může ho nabývat, ale také vkládat do společností a tak v nich získávat majetkový podíl. Se svým majetkem hospodaří a její povinností je ho zvelebovat. Ze svého majetku získává obec příjem a je tak částečně finančně samostatná. Hlavní rozpočtové příjmy však tvoří přerozdělené daně a dotace ze státního rozpočtu a státních a evropských fondů. Je proto důležité, aby obec své příjmy, ať již z vlastních nebo cizích zdrojů, využila co nejefektivněji pro zabezpečení potřeb občanů a výkon veřejné správy. Vstupem do Evropské unie musela Česká republika akceptovat její právní řád. V případě daně z přidané hodnoty musel být vytvořen zcela nový zákon, který vychází ze Šesté směrnice Rady. Protože při jeho schvalování došlo k některým změnám, musel být zákon již několikrát novelizován a většina jeho ustanovení, která byla v rozporu s komunitárním právem, byla změněna. Velkou změnou prošlo hned v roce také ustanovení týkající se veřejnoprávních subjektů, kdy tento pojem zahrnoval poměrně širokou skupinu subjektů, které jsou zahrnovány pod pojem neziskové organizace, ale od 1. ledna 2005 došlo k zúžení definice pouze na obce, odbory a církve. Přestože jsou ustanovení věnovaná pouze veřejnoprávním subjektům, vzhledem k rozsahu zákona o DPH stručná a jednoduchá, není postup podle nich vždy jednoznačný. Proto již několikrát soudy některých členských států podaly návrh na řízení o předběžné otázce k Evropskému soudnímu dvoru. Je povinností členských států tato rozhodnutí akceptovat a do své legislativy zapracovat. Proto další novelizace zákona budou zcela jistě pokračovat.

K 30. dubnu 2004, tedy k poslednímu dni, kdy nebyla Česká republika ještě členem Evropské unie a nebyl v účinnosti zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, bylo k dani z přidané hodnoty registrováno pouze 85 obcí. Je to pouze 1,4 % z celkového počtu, který dle Statistické ročenky Českého statistického úřadu k 31. 12. 2004 činil 6249 obcí. V celé České republice bylo k 1. 3. 2008 evidováno podle databáze ministerstva financí 103 měst a 187 obcí jako plátců daně z přidané hodnoty. Jak z těchto údajů vyplývá, počet plátců se v průběhu čtyř let ztrojnásobil. Částečně to můžeme připisovat povinné registraci u menších obcí, které nezaložily obchodní společnosti, aby se staraly o obcí vlastněný majetek a příjmy obcí z ekonomické činnosti tak přesáhly hranici povinné registrace. Další obce se staly plátcem dobrovolně, protože si zanalyzovaly výši peněžních prostředků, které registrací ušetří. Jedná se o veřejnoprávní

subjekty, které realizovaly investiční akce velkého rozsahu s dlouhodobou návratností, někdy také vyloženě bez jakékoliv dohledné návratnosti, řádově v desítkách milionů korun za rok a poté tyto vybudované objekty sami provozují nebo pronajímají dalším plátcům, často ve svém stoprocentním vlastnictví, a tím vykonávají ekonomickou činnost. Tyto velké investiční akce ve většině případů nemůže jako investor realizovat obchodní společnost založená obcí. Získat finanční zdroje, ať již formou dotací z národních nebo evropských zdrojů, anebo bankovního úvěru, má totiž obec o mnoho větší možnosti než obchodní společnost, která často ani nemá majetek, kterým by ručila. Banky také mají často speciální úrokové sazby pro veřejnou správu a úvěry jsou tak pro ně výhodnější než pro běžný podnikatelský subjekt.

Jak již bylo řečeno, ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty jsou většinou stručná, ale ne vždy jednoznačná. Praktická část diplomové práce se nejprve věnuje těm konkrétním ustanovením zákona, které musí vzít veřejnoprávní subjekt v úvahu, aby mohl správně stanovit okamžik, kdy se stát plátcem daně z přidané hodnoty ze zákona, anebo aby mohl zvážit všechna pro a proti dobrovolné registrace k dani. Pro přiblížení jednotlivých ustanovení zákona jsou v textu zakomponovány příklady z praxe, které mohou nastat a je nutné je řešit. V okrese Jindřichův Hradec jsou v současné době dvě města plátcí daně z přidané hodnoty. Jedná se o Město Lomnice nad Lužnicí registrované od 1. července 2004 a Město Dačice, které se stalo plátcem daně od 1. 1. 2007. Pro analýzu dopadů plátcovství na rozpočet obce bylo vybráno Město Dačice. Rozhodnutí stát se dobrovolným plátcem daně z přidané hodnoty bylo motivováno velkou investiční akcí města, a to výstavbou venkovního koupaliště v celkové hodnotě 75 mil. Kč. Analýzou získaných finančních prostředků a nákladů spojených s plátcovstvím získáváme jednoznačně kladné hodnocení tohoto kroku v krátkodobé perspektivě. Z dlouhodobého pohledu se může stát, že výdaje budou převyšovat přínosy. Problémem při rozhodování obcí v těchto otázkách, které mají na její hospodaření velký vliv, je politický cyklus. Současné vedení města snížilo ve svém volebním období schodek rozpočtu, ale v dalších obdobích, kdy již může být vedení jiné, dojde ke zvýšení deficitu, aniž by to mohlo toto vedení ovlivnit.

Dalším cílem práce bylo zanalyzovat dopad přeřazení stavebních prací ze snížené sazby daně ve výši 5% do služeb zdaňovaných základní sazbou 19%. Ve vybraném souboru jsou zastoupeny jak velká města, tak menší obce. Jako příklad lze uvést Město Jindřichův Hradec s rozpočtem nad 500 mil. Kč a na druhé straně obce Lodhéřov a Novosedly nad Nežárkou, jejichž rozpočet nepřesahuje 10 mil. Kč. Přestože se jednalo o data pouze za 8 obcí okresu Jindřichův Hradec, výsledek je jednoznačný. Stát obce nijak nepoškodil, naopak zvýšení sazby u stavebních prací

kompensoval většími částkami, které do rozpočtů obcí podle nového rozpočtového určení daní přidělil.

Hlavní činností obcí je výkon veřejné správy, musí také hospodařit se svým majetkem, který využívají k jiným činnostem, než je veřejná správa. Jak je patrné z předchozího textu, stát se pro obec plátcem daně sebou přináší velké problémy vzhledem k nárůstu administrativy a zvýšené zátěže zejména finančního odboru obce. Většina obcí proto volí schůdnější cestu a zřizuje příspěvkové organizace nebo obchodní společnosti. Obec převede veškerou ekonomickou činnost na obchodní společnosti, především na společnosti s ručením omezeným, jichž je zřizovatelem. Zůstane jí tak pouze výkon činností veřejné správy a případně bezvýznamný objem ekonomických činností. Proto je počet obcí registrovaných jako plátců daně z přidané hodnoty tak malý. Odděluje tímto od výkonu veřejné správy činnosti, které lze podle zákona o dani z přidané hodnoty definovat jako ekonomické a jejichž sledování je nutné, aby byla v případě překročení zákonem stanoveného obrátu podána včas přihláška k registraci obce jako plátce daně.

Ve své práci jsem se zaměřil především na základní poznatky, kterými by se každý představitel obce měl zabývat, než přijde s návrhem stát se plátcem daně z přidané hodnoty. Nelze ale samozřejmě popsat a vyjmenovat všechny problémy a situace, které při aplikaci zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, mohou plátcům daně vzniknout. Závěrem lze konstatovat, že dobrovolným plátcem daně z přidané hodnoty se vyplatí stát těm obcím, které se chystají realizovat investiční akce řádově v objemu desítek milionů korun. Především se bude jednat o výstavbu sportovních hal, kulturních středisek, plaveckých bazénů a dalších zařízení, která budou obce poté pronajímat dalším plátcům daně. Pokud se jedná o menší investice, není přínos z dobrovolné registrace tak velký nebo je dokonce záporný. Náklady na administrativu obce mohou překročit ušetřené finance a proto se ne každé obci registrace vyplatí. Ještě jednou si proto dovoluji zdůraznit důležitost zvážení všech pro a proti registraci a potřebu důkladné analýzy výhledových plánů obce na období alespoň pěti, ale ještě lépe více let.



## Seznam použitých pramenů a literatury

### Literatura

- Benda, V., Pitner, L. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. Jihlava, ANAG, 2006, 2. aktualizované vydání, ISBN 80-7263-340-6.
- Brejcha, P. *DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES*. Praha: CENTURY CZ, 2004, ISBN není.
- Dočkal, V., Kaniok, P. *Evropská unie tak akorát. Praktický průvodce evropskou integrací*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005, ISBN 80-7357-069-6.
- Galočík, S. *DPH 2005 po novele – výklad s příklady*. Praha: Grada, 2005, ISBN 80-247-1235-0.
- Gola, P. *DPH ve světě*. Daně a finance č. 11/2004, s. 19.
- Grůň, L. *Z historie daní a zdanění IV*. Daně a finance č. 12/2004.
- Had, M., Stach, S. Urban, L. *Česká republika v Evropské unii: členství, přínosy a výzvy*. Praha: Český institut pro integraci EU, 2005, ISBN není.
- Hamerníková, B., Kubátová K. *Veřejné finance – učebnice*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, ISBN 80-86432-88-2.
- Hledíková, Z., Janák, J. *Dějiny správy v českých zemích do roku 1945*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, n. p., 1989, ISBN 80-04-21189-5.
- Holubová, O. *DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí*. Praha: ASPI, 2005, ISBN 80-7357-069-6.
- Janků, M., Svobodová, A. *Evropské právní prostředí*. Praha: Computer Press, 1999, ISBN 80-7226-197-5.
- Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2003, 3., přepracované vydání, ISBN 80-86395-84-7.
- Musgrave, Richard, A., Musgraveová, Peggy, B. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1994, ISBN 80-85603-76-4.
- Peková, J. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. Praha: ASPI, 2005, ISBN 80-86395-21-9.
- Skála, M. *Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v novém zákoně o dani z přidané hodnoty*. Praha: ASPI, 2004, 2. přepracované vydání, ISBN 80-7357-091-2.

Široký, J. *Daňová teorie*. Ostrava: VŠB-Technická univerzita Ostrava, 1996, ISBN 80-7078-308-7.

Široký, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2006, ISBN 80-7201-593-1.

Široký, J. *Důsledky změn v dani z přidané hodnoty v hospodaření obcí*. Daňová a hospodářská kartotéka sešit 13/2004, s. 227.

Týč, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. Praha: Linde Praha, 2004, 4. aktualizované vydání, ISBN 80-7201-478-1.

### **Internetové zdroje**

Český institut pro integraci Evropské unie. *ABC práva Evropských společenství*. [online]. [cit. 14. ledna 2007]. Dostupné z WWW <<http://www.naseevropa.cz/naseevropa.htm>>.

Český statistický úřad. <<http://www.czso.cz>> [online].

EURLex. *Nepřímé dané*. [online]. [cit. 28. února 2008]. Dostupné z WWW <http://eur-lex.europa.eu/cs/repert/0930.htm#093010>

EUROSKOP. *Hlavní mezníky vývoje*. [online]. [cit. 14. ledna 2007]. Dostupné z WWW <<http://www.euroskop.cz/47528/clanek/hlavni-mezniky-vyvoje/>>.

Město Dačice. <http://www.mesto-dacice.cz> [online].

Ministerstvo financí ČR. <<http://www.mfer.cz>> [online].

Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. <<http://www.compet.cz>> [online].

### **Právní předpisy**

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

Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS).

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

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## **Seznam tabulek**

Tabulka 1 Vybrané ukazatele rozpočtu Města Dačice (v tis. Kč)

Tabulka 2 Klady a zápory pro obec

Tabulka 3 Vybrané položky rozpočtů obcí

## **Seznam grafů**

Graf 1 Porovnání výdajů a nároku na odpočet daně (v tis. Kč)

Graf 2 Město České Velenice (v tis. Kč)

Graf 3 Město Jindřichův Hradec (v tis. Kč)

Graf 4 Město Kardašova Řečice (v tis. Kč)

Graf 5 Obec Kunžak (v tis. Kč)

Graf 6 Obec Lodhéřov (v tis. Kč)

Graf 7 Město Nová Bystřice (v tis. Kč)

Graf 8 Obec Novosedly nad Nežárkou (v tis. Kč)

Graf 9 Město Třeboň (v tis. Kč)

Graf 10 Porovnání zvýšených daňových příjmů a výdajů na DPH 2004-2007 (v tis. Kč)