

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANCÍ

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku – sp. pro české firmy

ZÁVĚREČNÁ PRÁCE NA TÉMA:

„Daň z přidané hodnoty u neziskových organizací“

Vedoucí závěrečné práce:

**Ing. Jarmila Křížová
Jírová**

Autor:

Bc. Eva

2006

Děkuji upřímně vedoucí závěrečné práce, Ing. Jarmile Křížové, za odborné vedení a za cenné metodické rady při zpracování závěrečné práce.

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci na téma „Daň z přidané hodnoty u neziskových organizací“ vypracovala samostatně a použila jsem jen pramenů, které uvádím v příloženém seznamu použité literatury.

V Českých Budějovicích dne 26. 4. 2006

.....
podpis

OBSAH

**Poděkování
Prohlášení**

Abstract

1. Úvod 1

2. Neziskové organizace	2
2.1 Vymezení pojmu neziskové organizace	2
2.2 Přehled neziskových organizací	2
2.3 Vznik a registrace neziskových organizací	3
2.3.1 Zájmové sdružení právnických osob mající právní subjektivitu	3
2.3.2 Občanská sdružení včetně odborových organizací	4
2.3.3 Politické strany a politická hnutí	5
2.3.4 Registrované církve a náboženské společnosti	6
2.3.5 Nadace	6
2.3.6 Příspěvkové organizace	7
2.3.7 Obecně prospěšné společnosti	8
2.3.8 Veřejné vysoké školy	9
2.3.9 Organizační složky	9
2.3.10 Vyšší územní samosprávné celky	10
2.3.11 Státní fondy	11
2.3.12 Subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon	11
3. Daň z přidané hodnoty	13
3.1 Základní pojmy	13
3.2 Princip fungování DPH	17
3.3 Předmět daně	17
3.4 Daňové subjekty	19
3.4.1 Osoby povinné k dani	19
3.4.2 Plátcí	20
3.4.3 Osoby identifikované k dani	21
3.4.4. Osoby osvobozené od uplatňování daně – čekatelé, neplátcí	21
3.5 Vznik plátcovství - registrace	22
3.6 Zrušení registrace	23
3.7 Základ daně a sazby daně	24
3.8 Odpočet daně a jeho zkracování	27
3.8.1 Kdy a jak je možno uplatnit odpočet daně?	27
3.8.2 Jak postupovat při krácení nároku na odpočet?	27
3.9 Daňové doklady	28
3.9.1 Jak správně vystavovat daňové doklady	28
3.9.2 Opravný daňový doklad	29
3.10 Daňové přiznání, placení daně, vrácení daně, opravy	30
3.10.1 Kdy a jaké podat daňové přiznání?	30
3.10.2 Souhrnné hlášení	31
3.10.3 Dodatečné daňové přiznání	31
3.10.4 Jak daň zaplatit?	32
3.10.5 Vracení nadměrného odpočtu	32
3.10.6 Jak postupovat v případě opravy sazby nebo základu daně?	33
3.11 Pokuty a sankce	34
4. Srovnání právní úpravy DPH před a po novele	35
5. DPH u obce v praxi	41
5.1 Město Moravské Budějovice	41
5.2 DPH u obce	42

5.3 Daňová příznání k dani z přidané hodnoty u města	45
5.4 Grafické znázornění údajů z daňových příznání u města	48
5.5 Výpočet nároku na odpočet v poměrné výši u města	58
6. Závěr	61

Přílohy	
Seznam použité literatury	

1. ÚVOD

Cílem mé práce je zpracovat přehlednou práci o neziskovém sektoru a především o problematice daně z přidané hodnoty v tomto sektoru.

V České republice existují tři sektory ekonomiky. Jedním z nich je již zmíněný neziskový sektor, a pak vedle něj sektor podnikatelský, který se zaměřuje na produkci a zisk, a státní sektor, který má na starost takové oblasti, které je nutné pro fungování ekonomiky zajistit, ale nelze v té oblasti podnikat nebo je tato oblast náročná na peněžní prostředky.

Nezisková organizace je v podstatě každá organizace, která byla založena nebo zřízena za jiným účelem než k podnikání, tzn. k poskytování obecně prospěšných služeb, zejména v oblastech ochrany životního prostředí, vzdělání a výchovy, humanitární a sociální péči, zdravotnictví, kultury, tělovýchovy a sportu, ochrany zvířat, ochrany památek atd. Jedná se o neziskové organizace, které vznikly buď ze zákona, z iniciativy fyzických nebo právnických osob se sdružovat, pro charitativní účely.

Neziskové organizace mohou i podnikat, tzn. provádět vedlejší podnikatelskou činnost, kde se vytváří zisk, pak ale na neziskovou organizaci přejdou i některé povinnosti podnikatele.

Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, která zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí ji plátce daně, jenž uskutečňuje zdanitelné plnění, tj. prodává zboží nebo nemovitosti či poskytuje služby.¹

¹ V. Benda: DPH u neziskových subjektů v roce 2000 a 2001, Polygon 2000.

V této práci jsem se zaměřila především na:

- ✓ Vymezení pojmu nezisková organizace
- ✓ Přehled neziskových organizací
- ✓ Daňové subjekty
- ✓ Registrace a zrušení registrace
- ✓ Předmět daně a sazby daně
- ✓ Krácení daně na vstupu a odpočet daně
- ✓ Srovnání právní úpravy DPH před a po vstupu ČR do EU
- ✓ Praktický příklad DPH u obce

2. NEZISKOVÉ ORGANIZACE

2.1 Vymezení pojmu neziskové organizace

Neziskové organizace jsou organizace, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Jsou to organizace, o jejichž činnost je jiný zájem, ať už státu, společnosti nebo určité skupiny lidí. Jsou založeny za účelem provozování činnosti ve prospěch toho, kdo měl zájem na jejich zřízení. Neziskové organizace jsou právnické osoby, mají svého zřizovatele, zakládají se podle různých právních předpisů a podléhají registraci na místech určených jim zákonem, podle kterého jsou zřízeny.²

2.2 Přehled neziskových organizací

Základní rozdělení právnických osob je uvedeno v občanském zákoníku § 18:

- účelová sdružení majetku – např. nadace
- sdružení fyzických a právnických osob – např. občanská sdružení
- jednotky územní samosprávy – obce, ale i stát
- jiné, o nichž tak určí zvláštní zákon – Česká televize, Český rozhlas, Akademie věd ČR, profesní komory

² R. Růžičková: Neziskové organizace, Anag, 2000.

Podle **zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**, v platném znění, vymezuje neziskové organizace jako neziskové právnické osoby, které nejsou založeny za účelem podnikání, a jsou to zejména:

- ✓ zájmové sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu
- ✓ občanská sdružení včetně odborových organizací
- ✓ politické strany a politická hnutí
- ✓ registrované církve a náboženské společnosti
- ✓ nadace a nadační fondy
- ✓ obecně prospěšné společnosti
- ✓ veřejné vysoké školy
- ✓ obce
- ✓ organizační složky státu
- ✓ vyšší územní samosprávné celky
- ✓ příspěvkové organizace
- ✓ státní fondy
- ✓ subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon

2.3 Vznik a registrace neziskových organizací

2.3.1 Zájmové sdružení právnických osob mající právní subjektivitu

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů v § 20 písm. f) a násl. uvádí, že zájmové sdružení právnických osob může být vytvářeno buď k ochraně zájmů svých členů – právnických osob – nebo k dosažení jiného účelu, tzn. že může být založeno i jako podnikatelský subjekt, např. organizace holdingového typu. Jde v podstatě o korporaci, neboť se zde účastní jen právnické osoby. Má-li být zájmové sdružení právnických osob považováno za neziskovou organizaci, musí být založeno za jiným účelem, než je dosahování výdělečné činnosti, tolik podmínka vymezená zákonem o daních z příjmů novelou platnou od 1. 1. 2001.

Zájmové sdružení právnických osob je samostatnou právnickou osobou, která se zakládá:

- a) písemnou zakladatelskou smlouvou
- b) schválením účelu založení na ustavující členské schůzi

Nabývá právní způsobilost zápisem do registru sdružení, který vedl okresní úřad podle sídla sdružení.

Za nesplnění závazků odpovídá zájmové sdružení právnických osob svým majetkem, nikoliv majetkem svých zakladatelů nebo členů. Sdružení může být založeno na dobu neurčitou, určitou nebo k dosažení určitého cíle.

Důvody ke zrušení:

- dohoda zřizovatelů
- uplynutí doby, pokud bylo zřízeno na dobu určitou
- dosažení cíle stanoveného při založení
- rozhodnutí oprávněného státního orgánu

Zákon ukládá provést zrušení s likvidací, společnost pak zaniká výmazem z registru.

2.3.2 Občanská sdružení včetně odborových organizací

Podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, mají občané právo svobodně se sdružovat bez povolení státního orgánu. Tento zákon se nevztahuje na sdružování občanů:

- a) v politických stranách a politických hnutích
- b) k výdělečné činnosti nebo k zajištění řádného výkonu určitých povolání
- c) v církvích a náboženských společnostech

Občanské sdružení je samostatnou právnickou osobou a členy mohou být jak právnické, tak fyzické osoby. Občanské sdružení vzniká registrací na Ministerstvu vnitra se současnou evidencí na Českém statistickém úřadě, přitom návrh na registraci mohou podávat nejméně tři občané, alespoň jeden z nich musí být starší 18ti let. Občanské sdružení se zakládá především k uspokojení zájmů svých členů a občanů v jejich okolí.

Mezi občanská sdružení patří:

- odborové organizace
- zahrádkáři

- tělovýchovné jednoty
- rybářské spolky
- chovatelé, včelaři
- Český svaz žen
- Český červený kříž (podle zákona č. 126/1992 Sb.)
- myslivecká sdružení a Český myslivecký svaz (podle zákona č. 23/1962 Sb.)
- obce – Obec architektů, Obec moravskoslezských spisovatelů

Občanské sdružení zaniká:

- a) rozhodnutím členů
- b) rozhodnutím Ministerstva vnitra

Likvidace není upravena zvláštním zákonem, postupuje se podle §20 občanského zákoníku a pokynů ve stanovách.

2.3.3 Politické strany a politická hnutí

Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, dává občanům právo sdružovat se v politických stranách a v politických hnutích. To dává občanům právo účasti na politickém životě společnosti, zejména na vytváření zákonodárných sborů a orgánů místní samosprávy, aniž by bylo třeba povolení státního orgánu.

Výše uvedený zákon byl v roce 2000 novelizován zákonem č. 340/2000 Sb., kde je mimo jiné upraven postup poskytování darů politickým stranám a hnutím. Je-li hodnota daru vyšší než 50 000 Kč, je požadována písemná forma darovací smlouvy uzavřené v souladu s občanským zákoníkem, která musí mít formu darovací poukázky. Darovací poukázka je nově zavedený pojem i tiskopis. Ministerstvo financí upraví nakládání s poukázkami zvláštní vyhláškou.

Dále není politické straně dovoleno přijmout dar a bezúplatná plnění z tzv. veřejných rozpočtů – od státu, příspěvkových organizací, obcí, podniků s majetkovým podílem státu, obecně prospěšných společností a dalších subjektů specifikovaných § 19 zákona č. 424/1991 Sb., pokud by to nebylo dovoleno zvláštním zákonem.

Zákon se nevztahuje na sdružování občanů:

- v občanských sdruženích

- k podnikání nebo zajištění řádného výkonu určitých povolání
- v církevních a náboženských společnostech.

Jsou to dobrovolná sdružení členů starších 18ti let. Jsou právnickými osobami, podléhají registraci na Ministerstvu vnitra a návrh na registraci předkládá přípravný výbor, musí ho doložit požadavkem minimálně tisíce lidí na založení strany a stanovami. Strana a hnutí odpovídají za své závazky celým svým majetkem, členové za závazky strany a hnutí neodpovídají ani neručí.

Politická strana nebo hnutí zaniká dnem výmazu ze seznamu stran a hnutí. Ke zrušení dochází bez likvidace, pokud majetek přechází na právního nástupce, anebo s likvidací.

Strana a hnutí se ruší:

- a) vlastním rozhodnutím
- b) rozhodnutím soudu.

2.3.4 Registrované církve a náboženské společnosti

Zákon č. 308/1991 Sb., o svobodě náboženské víry a postavení církví a náboženských společností, upravuje kromě práva na svobodnou volbu náboženství také pravidla dobrovolného sdružování osob stejné náboženské víry v organizaci s vlastní strukturou, orgány, vnitřními předpisy a obřady.

Církve a náboženské společnosti jsou právnickými osobami, podléhající registraci na Ministerstvu kultury ČR s oznamovací povinností na statistickém úřadě. Návrh na registraci podává nejméně tříčlenný přípravný orgán, kromě jiného musí také obsahovat 2000 podpisů zletilých osob, které se k ní hlásí.

Právní subjektivitu má každá farnost, kde sice sám představitel duchovní správy je jmenován biskupem a také z prostředků biskupství odměňován, on však plní roli zaměstnavatele pro jemu podřízené výkonné síly, je odpovědný za udržování a správu majetku církve, vedení účetnictví a plní další úkoly vyplývající z pozice představitele právnické osoby. Naprosto samostatnou linií jsou vedeny kláštery, kde se může vyskytovat i hospodářská činnost či činnost jí podobná.

Náboženská společnost zanikne zrušením registrace v seznamu církví a náboženských společností na Ministerstvu kultury.

2.3.5 Nadace

Nadace jako zvláštní forma právnické osoby byla řešena do konce roku 1997 občanským zákoníkem. Problematika je nově řešena zvláštním zákonem – zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.

Je to účelové sdružení majetku, je právnickou osobou, zřizuje se pro dosahování obecně prospěšných cílů. Činnost nadací je zaměřena na rozvoj duchovních hodnot, ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochranu přírodního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu.

Zřizovatelem nadace může být kterákoli fyzická či právnická osoba buď jednotlivě, nebo společně. Nadace se zřizuje dotací majetku – vkladem nadačního jmění – na začátku, dále i v průběhu výkonu činnosti. Zřizuje se zakládací listinou, kterou může nahradit i závěť, a vzniká dnem registrace u příslušného rejstříkového soudu. Od roku 1998 je stanovena minimální povinná hranice nadačního jmění ve výši půl milionu korun.

Nadace nebo nadační fond se ruší:

- a) dosažením účelu
- b) sloučením s jinou nadací
- c) rozhodnutím soudu
- d) prohlášením konkurzu
- e) zamítnutím konkurzu pro nedostatek majetku.

Nadace mohou být zrušeny likvidací nebo bez likvidace a zanikají dnem výmazu z rejstříku.

V ČR pracuje pro potřeby nadací Informační centrum nadací a jiných neziskových organizací. Posláním ICN je zvýšit funkčnost a možnosti českých neziskových organizací.

2.3.6 Příspěvkové organizace

Výkon zřizovatelských nebo zakladatelských funkcí pro příspěvkové organizace zřízené organizačními složkami státu se řídí zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Příspěvkové organizace zřízené před platností tohoto zákona jsou právnickými osobami a pokračují v činnosti i nadále a

funkci zřizovatele plní organizační složky státu, případně vyšší územní samosprávné celky nebo obce, byla-li pravomoc zřizovat, řídit a zrušovat přenesena na příslušná zastupitelstva. Nová PO nemůže vzniknout jinak než zvláštním právním předpisem, to platí rovněž pro rozhodování o rozdělení, sloučení, splnutí a jiných změnách organizace. To znamená, že pro každou nově zakládanou PO hospodařící se státním majetkem musí být schválen zvláštní zákon.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, umožňuje územním samosprávným celkům, aby ve své působnosti zřizovaly PO zpravidla pro činnosti, jejichž cílem není dosažení zisku a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.

PO zřízená organizační složkou státu vykonává hlavní činnost definovanou zvláštním zákonem nebo zřizovací listinou. Nic nebrání rozhodnutí, aby hlavní činnost byla prováděna za úplatu. Kromě toho hospodaří s peněžními prostředky přijatými ze státního rozpočtu v rámci finančních vztahů stanoveným zřizovatelem. Dalšími finančními zdroji jsou prostředky uložené ve fondech organizace získané jinou činností. Nelze opomenout ani peněžité dary od fyzických i právnických osob. Charakteristickým kritériem je, že veškeré příjmy PO jsou prostředky získané pro stát, proto také tento zákon ukládá striktní dodržování hospodárného nakládání s finančními zdroji, jejich využití jen k účelům, na které jsou určeny, a na krytí nezbytných potřeb.

2.3.7 Obecně prospěšné společnosti

Od 1. 1. 1996 platí zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech. Obecně prospěšná společnost je právnickou osobou, je založena za účelem poskytování obecně prospěšných služeb za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek, přičemž platí, že její hospodářský výsledek nesmí být použit ve prospěch ani zakladatelů, ani zaměstnanců obecně prospěšné společnosti, ale musí být vždy použit na poskytování služeb, pro které byla společnost zřízena.³

Obecně prospěšnou společnost mohou založit jak fyzické a právnické osoby, tak i stát. Společnost vzniká sepsáním zakladatelské smlouvy a zápisem do rejstříku obecně prospěšných společností, který vede příslušný soud.

Hospodářský výsledek vždy převádí celý do rezervního fondu, který používá v první řadě ke krytí ztráty vykázané v následujících účetních obdobích. Získáním

³ R. Růžičková, Neziskové organizace, Anag, 2000.

prostředků na provozování prospěšných služeb je sledováno dosažení přijatelných cen za poskytované služby. Zřizovatel po zřízení již nemá právní sílu, aby činnost společnosti ovlivnil přímo, může ji ovlivnit pouze nepřímo prostřednictvím členství ve správní nebo dozorčí radě.

OPS fungují především v sociální oblasti (stravování pro důchodce, sociální ústavy, domovy důchodců), ale také ve zdravotnictví (léčebny pro dlouhodobě nemocné), školství (mateřské školy, učňovská zařízení) a kultuře (kina, muzea a galerie).

OPS zaniká zrušením s likvidací nebo bez likvidace dnem výmazu z rejstříku. Zaniknout může uplynutím doby nebo účelu stanoveného při vzniku, rozhodnutím správní rady nebo soudu, prohlášením konkurzu.

2.3.8 Veřejné vysoké školy

Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, staví vysoké školy na nejvyšší stupeň vzdělávací soustavy. Vysoké školy jsou vrcholnými centry vzdělanosti, nezávislého poznání a tvůrčí činnosti, mají klíčovou úlohu ve vědeckém, kulturním, sociálním a ekonomickém rozvoji společnosti.

Vysoké školy, univerzitního i neuniverzitního typu, se dělí z hlediska zřizovatele na veřejné, soukromé nebo státní. Vždy jsou to právnické osoby. V souvislosti s neziskovými organizacemi nás zajímají jen veřejné vysoké školy.

Veřejná vysoká škola se zřizuje a ruší zákonem, zákon stanoví i její název a sídlo. Registrují se na Ministerstvu školství, mládeže a tělovýchovy.

Veřejné vysoké školy se mohou vzájemně slučovat, splynout s jinou veřejnou vysokou školou, rozdělit je lze jen na jiné veřejné vysoké školy.

Hospodaření vysoké školy a její vnitřní správu řídí kvestor. Každý rok sestavuje svůj rozpočet, podmínkou je vyrovnanost rozpočtu.

Veřejné vysoké škole je dovoleno vykonávat za úplatu doplňkovou činnost, která navazuje na hlavní činnost a lépe využívá majetku a lidských zdrojů školy.

2.3.9 Organizační složky

Organizační složky státu se zakládají zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.

Státní rozpočtové organizace zřízené zvláštním právním předpisem, včetně ministerstev a jiných správních úřadů a orgánů státu hospodařících s rozpočtovými

prostředky, nebo zřízené popřípadě řízené podle dosavadních předpisů (rozpočtová pravidla republiky) ústředními orgány a školskými úřady a dalšími v zákoně vyjmenovanými úřady, které ve vztahu k majetku státu dosud vykonávaly právo hospodaření, jsou počínaje dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, tj, dnem 1. 1. 2001, organizačními složkami. Pokud státní organizace, na kterou se vztahuje tato právní úprava, sama zřídila přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona státní rozpočtovou organizaci nebo státní příspěvkovou organizaci, stává se tato vnitřní organizační jednotkou organizační složky.⁴

Zcela novou skutečností je, že organizační složka státu není právnickou osobou, i když tím není dotčena její působnost nebo výkon předmětu činnosti podle zvláštních právních předpisů, její jednání je považováno za jednání státu a je účetní jednotkou v souladu se zákonem o účetnictví. Organizační složkami státu jsou ministerstva a jiné správní úřady státu uvedené v článku 79 Ústavy ČR, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky a jiná zařízení, o nichž to určí zvláštní právní předpis. Obdobné postavení jako organizační složka státu má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.

Organizační složky státu hospodaří s prostředky státního rozpočtu, které jim stanoví správce příslušné kapitoly minimálně v rozsahu členění závazných ukazatelů daných zákonem o státním rozpočtu.

Organizační složka státu není oprávněna přijímat ani poskytovat úvěry, přijímat půjčky, vystavovat směnky ani je přijímat, mimo poskytnutí půjček z fondu kulturních a sociálních potřeb. Určitá omezení jsou uvedena také v poskytování záloh na dodávku výrobků a služeb – zálohy lze poskytnout předem maximálně na období jednoho čtvrtletí a zálohy musí být do konce roku vyúčtovány, mimo záloh na dodávky elektřiny, plynu, vody, tepla, pohonných hmot nakupovaných prostřednictvím platebních karet a u předplatného novin a časopisů. Organizační složky také nesmí pojišťovat cizí majetek, tím však nezbytná praxe naráží na právní úpravu.

Organizační složka státu může založit akciovou společnost nebo se může jejího založení zúčastnit. Funkci zakladatele vykonává příslušné ministerstvo, do jehož působnosti spadá předmět podnikání společnosti a které rovněž vkládá do společnosti majetek.

⁴ R. Růžičková, Neziskové organizace, Anag, 2002.

Organizační složka územního samosprávného celku má odlišné postavení než organizační složky státu.

2.3.10 Vyšší územní samosprávné celky

Zákon č. 347/1997 Sb., o vytvoření vyšších územních samosprávných celků a o změně ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, otevřel cestu k vytvoření čtrnácti vyšších územních celků – krajů, na úroveň kraje je postaveno hlavní město Praha. Tímto zákonem byly obce označeny jako základní územní samosprávné celky a kraje jako vyšší územní samosprávné celky.

Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), upravuje vlastní práva a pravomoci krajů a rozsah jejich činností. Kraj je územní společenství občanů, náleží mu právo na samosprávu, kterou vykonává v rozsahu stanoveném zákonem a v souladu s potřebami kraje. Kraj je veřejnoprávní korporací, vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývajících. Kraj má vlastní majetek a hospodaří s ním samostatně v souladu s právními předpisy.

Kraj může k plnění úkolů v samostatné působnosti zakládat a zřizovat právnické osoby a organizační složky jako zařízení bez právní subjektivity. Kraj vykonává na základě zákona v mezích zákona také úkoly z oblasti státní správy – přenesená působnost.

Vrcholným orgánem je zastupitelstvo kraje. Výkonným orgánem je rada kraje – rozhoduje v samostatné působnosti kraje. Kraj zastupuje navenek hejtman. Přenesenou působnost státní správy vykonává krajský úřad, reprezentován je ředitelem.

2.3.11 Státní fondy

Jsou právnickými osobami a zapisují se do Obchodního rejstříku.

- a) Státní fond životního prostředí**
- b) Státní fond kultury**
- c) Státní fond na podporu kinematografie**
- d) Státní zemědělský intervenční fond**
- e) Fond národního majetku**
- f) Pozemkový fond ČR**
- g) Fond dětí a mládeže**

h) Státní fond dopravní infrastruktury

i) Státní fond rozvoje bydlení

2.3.12 Subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon

a) Obce

Obce podle zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, je základním územním samosprávným společenstvím občanů, je veřejnoprávní korporací a má vlastní majetek.

V právních vztazích vystupuje svým jménem, a pokud vyplývá z těchto vztahů odpovědnost, je nositelem. Každá obec má svůj název, ke změně názvu dává souhlas Ministerstvo vnitra. Úkolem obce je pečovat o všestranný rozvoj svého území a potřeby občanů, přičemž obec chrání veřejný zájem vyjádřený v zákonech a jiných právních předpisech.

V zákoně uložené úkoly nemusí obec plnit sama, neboť má oprávnění zakládat a zřizovat právnické osoby a organizační složky obce.

Obce mají právo být členy svazku obcí za účelem ochrany a prosazování jejich společných zájmů, proto také mohou obce svazky obcí vytvářet. Naproti tomu jim není dovoleno se sdružovat podle předpisů o sdružování občanů. Svazek obcí je právnickou osobou.

Obec vykonává činnosti jak v samostatné, tak v přenesené působnosti.

b) Komora daňových poradců

c) Česká lékařská komora

d) Česká stomatologická komora

e) Česká lékárnická komora

f) Komora auditorů

g) Česká advokátní komora

h) Česká komora architektů

i) Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě

j) Notářské komory a Notářská komora ČR

k) Česká televize a Český rozhlas

Zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání. Upravuje práva a povinnosti právnických a fyzických osob a státních orgánů při provozování rozhlasového a televizního vysílání. Česká televize a rozhlas jsou

právníky osobami a podle zákona se označují jako veřejnoprávní instituce (= právnická osoba bez povinnosti zápisu do Obchodního rejstříku).

Rozhlasové a televizní vysílání může být provozováno až po získání licence, kterou uděluje Rada pro rozhlasové a televizní vysílání.

l) Komoditní burza

3. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nabyl účinnosti dnem, kdy vstoupila v platnost smlouva o přistoupení České republiky k EU, tj. dnem 1. 5. 2004.

Daň z přidané hodnoty patří spolu s daní z příjmu fyzických a právnických osob k nejdůležitějším pilířům české daňové soustavy.⁵⁾

Daň z přidané hodnoty je nepřímou a daní ze spotřeby (univerzální), což znamená:

- nepřímá daň: daň neodvání do státního rozpočtu poplatník, ale plátce
- daň ze spotřeby: je uvalena na konkrétní spotřebu, ať již službu nebo výrobek
- univerzální daň: uplatňována na všechny služby a výrobky

3.1 Základní pojmy v DPH

Základní pojmy v DPH upravuje zákon o dani z přidané hodnoty - § 4 zákona.

- **úplata:** zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění

⁵⁾ Růžička, J.: Daň z přidané hodnoty 2005 s komentářem všech paragrafů zákona a se srozumitelný průvodce daňovým labyrintem pro každého, KMa spol. s r. o., 2005

- **jednotková cena** – cena za měrnou jednotku množství zboží nebo cena za službu anebo nemovitost
- **daň na vstupu** – daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo daň při poskytnutí služby zahraniční osobou
- **daň při dovozu zboží** – daň, kterou je při dovozu zboží do tuzemska povinna zaplatit osoba, které vznikla daňová povinnost podle § 23
- **daň při pořízení zboží** – daň, kterou je povinen přiznat pořizovatel při pořízení zboží z jiného členského státu
- **daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě** – daň, kterou je povinen přiznat plátce, kterému byly poskytnuty služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku
- **daň při poskytnutí služby zahraniční osobou** – daň, kterou je povinen přiznat plátce, kterému byly poskytnuty služby zahraniční osobou, povinnou k dani
- **daň na výstupu** – daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté platby, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo daň při poskytnutí služby zahraniční osobou
- **odpočet daně** – daň na vstupu, popřípadě krácená podle § 76
- **osvobození od daně bez nároku na odpočet daně** – osvobození od daně u plnění podle § 51, ve vztahu k nimž nelze uplatnit nárok na odpočet daně
- **osvobození od daně s nárokem na odpočet daně** – osvobození od daně u plnění podle § 63, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně
- **vlastní daňová povinnost** – daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období
- **nadměrný odpočet** – daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období
- **daňová povinnost** – vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet
- **zvýšení daňové povinnosti** – zvýšení vlastní daňové povinnosti nebo snížení nadměrného odpočtu

- **snížení daňové povinnosti** – snížení vlastní daňové povinnosti nebo zvýšení nadměrného odpočtu
- **dotace k ceně** – přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů ES či dle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění, za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku
- **správce daně** – příslušný finanční úřad, při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou případů, kdy daňová povinnosti při dovozu zboží vzniká plátcí podle § 23 odst. 3
- **plátce** – osoba povinná k dani, která byla registrovaná k dani v tuzemsku podle § 95
- **osoba identifikovaná k dani** – osoba, která byla registrována podle § 97
- **osoba registrovaná k dani v jiném členském státě** – osoba, které bylo přiděleno DIČ pro účely daně z přidané hodnoty v jiném členském státě
- **zahraniční osoba** – osoba, která nemá na území ES sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje
- **místo pobytu fyzické osoby** – adresa místo trvalého pobytu státního občana ČR, adresa místa pobytu osoby z jiného členského státu nebo zahraniční osoby
- **místo podnikání** – u fyzických osob povinných k dani je místo, kde uskutečňují ekonomické činnosti
- **veřejnoprávní subjekt** – 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
- **provozovna** – místo, kde má subjekt personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností
- **zbožím** – jsou věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda
 - nemovitost, která se nezapisuje do katastru nemovitostí
 - nepovažují: peníze a cenné papíry, výjimka: peníze bankovky a mince české

- měny při jejich dodání výrobce ČNB, nebo při jejich pořízení z jiného
 - členského státu, nebo jejich dovoz ČNB, bankovky, státopvky a mince české
 - nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich
 - nominální hodnota nebo přepočtení jejich nominální hodnoty na českou měnu
 - podle směnného kursu vyhlášeného ČNB a cenné papíry v listinné podobě při
 - jejich dodání výrobcem emitentovi v tuzemsku, nebo při jejich pořízení
 - z jiného členského státu nebo jejich dovozu a vývozu jako výrobku
- **dopravní prostředek** – loď delší než 7,5 m, letadlo o maximální vzletové hmotnosti větší než 1550 kg, vozidlo určené k provozu na silničních pozemních komunikacích s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud jsou určeny k přepravě osob nebo zboží, s výjimkou námořních lodí užívaných k obchodní, průmyslové, rybářské nebo záchranné činnosti a letadel využívaných leteckými společnostmi pro mezinárodní leteckou přepravu
 - **nový dopravní prostředek** – dopravní prostředek, který byl dodán do 3 měsíců, v případě pozemního motorového vozidla do 6 měsíců, ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6000 km v případě pozemního motorového vozidla, u lodí najeto méně než 100 hodin, u letadel nalétáno méně než 40 hodin
 - **obchodní majetek** – souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností a o kterém je tato osoba povinna účtovat nebo jej evidovat
 - **majetek vytvořený vlastní činností** – obchodní majetek, kterým je dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek včetně nedokončeného majetku a zásoby, oceněný vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou podle zákona o účetnictví
 - **kolaudace** – kolaudace nové stavby a též kolaudace, která je provedena po změně stavby podle zvláštního právního předpisu, pokud cena této změny bez daně je vyšší než 30 % zůstatkové ceny stavby ke dni zahájení stavebního řízení
 - **osobní automobil** – dopravní prostředek, který má osvědčení o registraci zapsanou kategorií osobní automobil M1 nebo M1G

- **finanční pronájem** – přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání podle smlouvy o finančním pronájmu, pokud si strany v této smlouvě sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy, takový finanční pronájem se posuzuje obdobně jako dodání zboží nebo převod nemovitosti
- **nájem věci** – nájem i podnájem věci
- **prodej podniku** – prodej podniku nebo části podniku, tvořící organizační složku podniku, za prodej podniku se považuje rovněž vydražení podniku nebo jeho organizační složky ve veřejné dražbě.

3.2 Princip fungování DPH

U DPH nezáleží na počtu osob, které se na výrobě, prodeji a koupi výrobku podílí. To znamená, že daň se nezvyšuje se vzrůstajícím počtem zapojených subjektů, ale vždy postihuje pouze hodnotu přidanou na dané úrovni zpracování.

Daní na vstupu je daň, kterou obchodník uhradí v ceně nakoupeného zboží a kterou si následně může odečíst od daně na výstupu, kterou musí odvést z prodeje zboží.

Výsledky mohou být dva:

- daň na výstupu převyšuje daň na vstupu, má obchodník povinnost výslednou daň uhradit
- daň na vstupu převyšuje daň na výstupu – vzniká nadměrný dopočet, který bude obchodníkovi vrácen finančním úřadem

3.3 Předmět daně

Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění bez ohledu na to, zda jde o prodej či bezúplatný převod, zda se jedná o převod za peníze nebo výměnu zboží za zboží či službu.

Předmětem daně je zdanitelné plnění realizované pouze v tuzemsku, tzn. že předmětem daně není např. prodej zboží umístěného v jiné zemi než ČR, byť byl uskutečněn českou firmou. Předmětem daně není ani prodej zboží české firmě, která se nenachází na území ČR, a zboží nebude ani do tuzemska dovezeno.

Pro správné posouzení, zda plnění bylo uskutečněno v tuzemsku, či bylo uskutečněno mimo tuzemsko, je vždy rozhodující místo plnění (§ 2b).

Předmět daně z přidané hodnoty upravuje § 2 zákona.

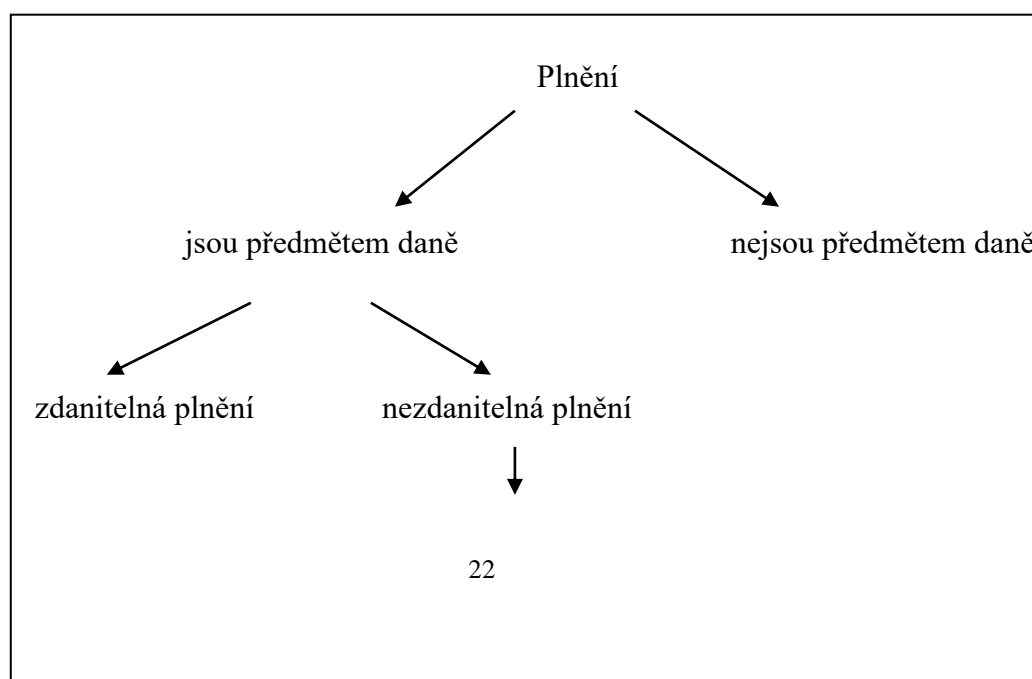
Předmětem daně je:

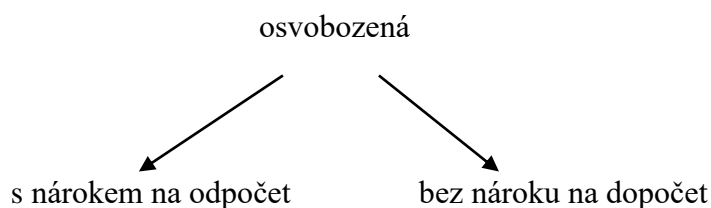
- a) dodání zboží nebo převod nemovitostí anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu
- b) poskytnutí služby za úplatu
- c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu
- d) dovoz zboží

S podmínkami, že pořízení bude provedeno osobou povinnou k dani k uskutečňování ekonomické činnosti (u bodu c) navíc pořízení zboží z EU i právnickou osobou, která nebyla založena ani zřízena za účelem podnikání) a plněním v tuzemsku.

Předmětem daně není:

- pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, jestliže:
 - a) dodání tohoto zboží v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně
 - b) pořízení zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a která není plátcem nebo osobou identifikovanou k dani, nejedná se o pořízení zboží podle písmene a), a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326.000,- Kč a nebyla překročena i v předešlém roce, tato částka neplatí pro nový dopravní prostředek a u zboží, které je předmětem spotřební daně, oboje pořízené z jiného členského státu.





3.4 Daňové subjekty

Daňové subjekty pro daň z přidané hodnoty upravuje § 5 a § 94 a 96.

Osoba k dani → povinná (§ 5) → plátce (§ 94)
 → osoba identifikovaná k dani (§ 96)
 → čekatel (§ 6, odst. 1)
 → veřejnoprávní subjekt (§ 5, odst. 4)
 → nepovinná → soukromá osoba
 → veřejnoprávní subjekt (§ 5, odst. 3)

3.4.1 Osoby povinné k dani

Osoby povinné k dani upravuje § 5 zákona o DPH. Osobou povinnou k dani může být fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, patří sem i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani jsou nejen tuzemští podnikatelé, ale i podnikatelé ze zemí EU a z ostatních třetích zemí.

Ekonomická činnost je upravena § 5, odst. 2 a je to soustavná činnost: výrobců, zemědělců, obchodníků, služebníků, nezávislé činnosti – autoři (učitelé, lékaři, umělci, právníci,...), soustavné využití majetku za účelem získání příjmů. Není to činnost: zaměstnanců, činnosti zdaňované závislou činností (statutáři), autorské příspěvky do novin.

Pokud osoba povinná k dani zde má sídlo, místo podnikání a její obrat nepřekročí za 12 měsíců po sobě jdoucích 1 mil. Kč je osvobozena (§ 6, odst. 1), ale stejně se může stát povinně:

- plátcem (§ 94)

- o osobou identifikovanou k dani (§ 96)

Veřejnoprávním subjektem je stát a jeho organizační složky, kraje, obce a právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právní předpisu, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.

Veřejnoprávní subjekt se nepovažuje za osobu povinnou k dani, a to i v případě, kdy za to přijímá úhradu, pokud ovšem uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí.

Veřejnoprávní subjekt se vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje některou z činností uvedených v příloze č. 3 zákona o DPH.

Za veřejnoprávní subjekt se pro účely tohoto zákona považují také odborové organizace, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou při výkonu činností podle svého statutu, stanov nebo základního dokumentu.

3.4.2 Plátcí

Plátce upravuje § 94 zákona o DPH.

Nejběžnější způsob přeměny osoby povinné k dani, osvobozené od uplatňování daně (neplátce), v plátce daně, je překročení zákonem stanoveného limitu obratu, tj. pokud její obrat přesáhne za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 milion Kč, stává se ze zákona plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, v jehož průběhu k překročení uvedeného obratu došlo.

Obratem se myslí výnosy popř. příjmy za uskutečněná plnění.

Obrat je definován v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty – výnosy za uskutečněná plnění, s výjimkou plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, u osob, které mají povinnost vést účetnictví nebo účetnictví vedou dobrovolně, nebo příjmy za uskutečněná plnění, s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, u ostatních osob. Do obratu se také zahrnují výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56, které nejsou příležitostnou činností osoby povinné k dani, a výnosy nebo příjmy z finančních činností a pojišťovacích činností, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet

daně podle § 54-55, které nejsou příležitostnou nebo doplňkovou činností osoby povinné k dani.

Do obratu se nezahrnují výnosy nebo příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, která je obchodním majetkem.

Do obratu veřejnoprávního subjektu se dále nezahrnují výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na dopočet daně podle § 56.

Do obratu osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoby povinné k dani, které uskutečňují ekonomické činnosti v tuzemsku prostřednictvím provozovny umístěné v tuzemsku, se zahrnují pouze výnosy nebo příjmy za plnění uskutečněná touto provozovnou.

Poznámka: počítá se nově od 1. 5. 2004 – dosavadní obrat se k tomuto dni nuluje.

Taktéž nově od 1. 5. 2004 se plátcem stává také osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která pořizuje zboží z jiného členského státu. Tato osoba se stává plátcem dnem, kdy hodnota pořízeného zboží přesáhne částku 326.000 Kč.

3.4.3 Osoby identifikované k dani

Osoby identifikované k dani upravuje § 96 zákona o DPH.

Jsou jimi právnické osoby, které nebyly založené nebo zřízené za účelem podnikání, včetně veřejnoprávního subjektu, a zároveň neuskutečňují ekonomickou činnost v tuzemsku. Dále osoby povinné k dani, které uskutečňují výhradně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Mezi osvobozená plnění patří plnění uvedená v § 51 zákona o DPH

Podmínkou:

- je překročení limitu u osob, které pořizují zboží z jiného členského státu za rok v hodnotě 326.000 Kč
- vždy: (§ 96, odst. 2) – pokud je jí zasláno zboží, které je předmětem spotřební daně
- jsou jim přidělována daňová identifikační čísla DIČ jako plátcům
- daňové přiznání – pouze čtvrtletní (§ 99, odst. 9)
- povinnost registrace – do 15 dnů

- ode den dodání (§ 97, odst. 2)
- ode dne překročení limitu (§ 97, odst. 1)

3.4.4 Osoby osvobozené od uplatňování daně – čekatelé, neplátci

Osoby osvobozené od uplatňování daně upravuje § 6 zákona o DPH.

Ne každá osoba povinná k dani se musí zaregistrovat a stát se tak plátcem DPH.

V případě, že nedojde u fyzické či právnické osoby k překročení obratu 1 milionu Kč za 12 předcházejících bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců, je osvobozena od povinnosti registrovat se jako plátce DPH a tím je zároveň osvobozena od uplatňování této daně.

Osvobozený subjekt však zároveň nemá možnost odpočtu daně na vstupu a také nesmí pod hrozbou sankce vystavovat daňové doklady.

Výjimky: osoba povinná k dani je povinna se zaregistrovat k DPH, i když u ní nedojde k překročení limitu – např. u § 94 – pořizuje zboží z jiného členského státu, kdy hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyšuje částku 326.000 Kč, je mu zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně...

3.5 Vznik plátcovství - registrace

Plátcem se může stát osoba povinná k dani – fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je také neziskový subjekt, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost (ekonomická činnosti je definována v § 5, odst. 2 zákona o DPH).

Osoba povinná k dani se stane plátcem daně, pokud:

- má sídlo, místo podnikání, provozovnu v tuzemsku
- obrat překročil za nejvýše 12 kalendářských měsíců 1.000.000,- Kč

Registrace plátce daně probíhá na základě:

- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- zákon č. 235/2004 Sb., o DPH - §93 – 110

Příhláška k registraci se podává do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém uvedený obrat byl překročen u místně příslušného finančního úřadu.

Pokud tak neučiní, je jí uložena sankce v souladu s ustanoveními § 98, kterou jí určí správce daně a může dosahovat výše až 10 % z celkových příjmů anebo výnosu za zdanitelná plnění.

Osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, je povinna podat přihlášku k registraci nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy překročila hodnota pořízení zboží částku 326.000,- Kč

Osobě, které je zasíláno zboží, jenž je předmětem spotřební daně, je povinna podat přihlášku k registraci nejpozději ke dni prvního dodání zboží

Každá osoba identifikovaná k dani je ze zákona povinna podat přihlášku k přidělení daňového identifikačního čísla (DIČ) pro účely priznání a zaplacení daně místně příslušnému správci daně nejpozději do dne, když se uvedenou osobou stane, tj. zejména dnem překročení zákonného limitu hodnoty pořízeného zboží.

Platí i pro osobu identifikovanou k dani, která se stane touto osobou z důvodu, že jí je zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně.

Dobrovolná registrace

Zákon o dani z přidané hodnoty platný s účinností od 1. 5. 2004 umožňuje tzv. dobrovolnou registraci k dani. Dobrovolně se může zaregistrovat osoba uskutečňující ekonomickou činnost, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jež je osvobozena od uplatňování daně z důvodu nepřekročení zákonného limitu obratu z § 6. Tento neplátce může předložit přihlášku k registraci kdykoliv a plátcem se stává ke dni účinnosti uvedenému na osvědčení o registraci

Zákon připouští i možnost dobrovolné registrace právnickým osobám, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, včetně veřejnoprávního subjektu, nebo osobám, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V případě, že uvedené osoby pořizují zboží z jiného členského státu, mohou podat přihlášku k přidělení daňového identifikačního čísla místně příslušnému správci daně, i když hodnota pořízeného zboží nepřekročí uvedený limit 326.000,- Kč. Takto dobrovolně registrovaná osoba musí zůstat osobou identifikovanou k dani nejméně po dobu dvou následujících po sobě jdoucích kalendářních roků.

3.6 Zrušení registrace

Zrušení registrace probíhá na základě:

- § 106 zákona o dani z přidané hodnoty
- § 107 – podmínky pro zrušení registrace v případě osoby identifikované k dani

Základní podmínky pro zrušení registrace k dani z přidané hodnoty jsou dvě:

- 1) o zrušení registrace může plátce požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku do data účinnosti, uvedeného na správcem daně vydaném osvědčení o registraci
- 2) jeho obrat nesmí přesáhnout za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích měsíců částku 1.000.000,- Kč

Výjimkou, na kterou se uvedené podmínky nevztahují, jsou plátci, kteří se jimi stali v důsledku nabytí majetku na základě privatizace, přeměny společnosti nebo družstva, nebo v důsledku pokračování v živnosti po zemřelém plátci. Tito plátci mohou požádat o zrušení registrace již po uplynutí tří měsíců, za podmínky, že jejich obrat za tři předcházející po sobě jdoucí měsíce nebyl vyšší než 250.000,- Kč.

Další důvody zrušení registrace – v důsledku úmrtí plátce, při zrušení společnosti nebo družstva bez likvidace, podnikání na základě smlouvy o sdružení.

Zrušení registrace správcem daně ze svého rozhodnutí – FÚ oprávněn v případě, kdy plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu dvanácti po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění, plátce neplní své povinnosti vyplývající ze zákona o DPH, nebo přestane-li být plátce osobu povinnou k dani.

Povinnosti se zrušením registrace jsou uvedeny v § 74, odst. 5: snížit svůj nárok na odpočet daně u obchodního majetku, u kterého při pořízení nebo i později uplatnil plný nebo částečný nárok na odpočet daně.

3.7 Základ daně a sazby daně

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.

Základem daně v případě přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté platby snížená o daň.

Základ daně také zahrnuje:

- Clo, dávky nebo poplatky podle § 38 odst. 1 písm. a)
- Spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41
- Dotace k ceně
- Vedlejší výdaje – zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize
- Při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou
- Pro dodání staveb i stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují

Základ daně se sníží o slevu z ceny, která byla poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění.

Do základu se nezahrnuje rozdíl ze zaokrouhlení částky daně za zdanitelné plnění na desetihaléře nebo na padesátihaléře.

Základem daně je cena zjištěná (cena včetně daně), pokud jde:

- O přijetí platby za zdanitelné plnění, která není vyjádřena v penězích
- O použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce
- O použití majetku vytvořeného vlastní činností pro účely, kdy nemá plátce nárok na odpočet daně
- O použití motorového vozidla, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně pro přestavbu, jehož výsledkem je osobní automobil, u něhož není nárok na odpočet daně po přestavbě
- O vydání vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku
- O pořízení obchodního majetku při jeho přemístění z jiného členského státu nebo o přemístění obchodního majetku plátcem do jiné členského státu
- O bezúplatném přenechání majetku a vydání podílu na majetku

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

- poštovní služby (§ 52)
- rozhlasové a televizní vysílání (§ 53)
- finanční činnosti (§ 54)

- pojišťovací činnosti (§ 55)
- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56)
- výchova a vzdělávání (§ 57)
- zdravotnické služby a zboží (§ 58)
- sociální pomoc (§ 59)
- provozování loterií a jiných podobných her (§ 60)
- ostatních plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61)
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobození od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62)

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)
- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65)
- vývoz zboží (§ 66)
- poskytnutí služby do třetí země (§ 67)
- osvobození ve zvláštních případech (§ 68)
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69)
- přeprava osob (§ 70)
- dovoz zboží (§ 71)

Sazby daně u zdanitelného plnění

Pro výpočet daně „zdola“

- základní sazba – **19 %**
- snížená sazba – **5 %**

Pro výpočet daně „shora“ – výpočet daně z ceny včetně DPH

- koeficient pro 19 % - **0,1597**
- koeficient pro 5 % - **0,0476**

U zboží se uplatňuje základní sazba, kromě přílohy č. 1, tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba

U služeb se uplatňuje základní sazba, kromě přílohy č. 2 se uplatňuje snížená sazba

U převodu nemovitostí se uplatňuje základní sazba

U dodání stavby včetně nedokončené stavby se uplatní základní sazba

U dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v příloze č. 4 se uplatňuje snížená sazba

U dovozu zboží, u kterého se uplatňuje jednotná celní sazba se uplatňuje základní sazba, pokud alespoň jeden druh zboží podléhá této sazbě daně.

U základu daně vztahující se k **vratným obalům** se použije sazba platná pro tento zálohovaný obal.

3.8 Odpočet daně a jeho zkracování

3.8.1 Kdy a jak je možno uplatnit odpočet daně?

Plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tedy pro potřeby uskutečňování plátcových podnikatelských aktivit. Výjimky jsou uvedeny v § 75 zákona o DPH.

Obecně nemá plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u těch přijatých zdanitelných plnění, která následně použije k uskutečnění plnění osvobozených od uplatnění daně bez nároku na odpočet. Též platí i u pořízení osobního automobilu, nevztahuje se však na nákup osobního automobilu za účelem dalšího prodeje (i na leasing) a za účelem vývozu. Zákaz odpočtu je i u přijatých zdanitelných plnění, která jsou následně použita pro reprezentaci.

Den vzniku nároku na odpočet daně je den uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo den přijetí platby, pokud je platba přijata plátcem, který zdanitelné plnění uskutečňuje, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Nárok na odpočet daně lze uplatnit do tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok na odpočet nejdříve uplatněn.

3.8.2 Jak postupovat při krácení nároku na odpočet?

Plátce použije přijatá zdanitelná plnění jak pro svá uskutečněná zdanitelná plnění, u kterých uplatní daň na výstupu, tak i pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen krátit nárok na odpočet.

Způsob krácení nároku na odpočet daně je upraven § 76 zákona o DPH.

Poměrná část odpočtu se vypočte jako součin daně na vstupu u krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu (§ 76, odst. 2).

Koeficient: podíl součtu částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a celkovým součtem údajů v čitateli a součtem veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně

$$K = \frac{\Sigma \text{zdanitelná plnění s nárokem na odpočet}}{\Sigma \text{zdanit. plnění s nárokem na odpočet} + \Sigma \text{zdanit. plnění osvobozená}}$$

$$\text{Zkrácený nárok na odpočet} = \text{celková daň na vstupu} * \text{koeficient}$$

Do koeficientu se nezahrnují položky příležitostného charakteru, které by nesprávně ovlivnily výpočet nároku na odpočet. Jedná se o prodej dlouhodobého hmotného nebo dlouhodobého nehmotného majetku, který plátce používal pro svou ekonomickou činnost, finanční činnosti, a to pouze v případě, že tato plnění jsou příležitostnou nebo vedlejší činností plátce a příležitostný převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor.

Koeficient: $\geq 0,95$: považuje se rovný jedné a plátce příslušné zdaňovací období u krácených zdanitelných plnění má nárok na uplatnění odpočtu daně v plné výši.

$\leq 0,05$: koeficient použijeme ve vypočtené výši zaokrouhlené na dvě desetinná místa nahoru

Koeficient: jmenovatel je kladný a čítec nulový nebo záporný $\Rightarrow k = 0$ a není možno uplatnit nárok na odpočet daně: jmenovatel je nulový nebo záporný a čítec nulový nebo kladný $\Rightarrow k = 1$ a nárok na odpočet daně lze uplatnit v plné výši

Zálohový koeficient, který se vypočítá z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, zjištěných při vypořádání odpočtu. Pokud tyto údaje za předchozí kalendářní rok neexistují, stanoví se podle předběžného odhadu plátce. Oprávněnou výši koeficientu může správce daně ověřit v rámci vytykácího řízení.

3.9 Daňové doklady

3.9.1 Jak správně vystavovat daňové doklady

Jak správně vystavovat daňové doklady upravují § 26 – 35 zákona o DPH.

Plátce je povinen vystavit daňový doklad: kdy uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na dopočet daně a je o vystavení dokladu požádán osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání.

Doklad musí být vystaven nejpozději do 15 dnů ode dne, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění a také do 15 dnů ode dne přijaté platby, pokud k jejímu přijetí došlo před dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Povinnost vystavovat daňové doklady nemá plátce u plnění osvobozených od uplatnění daně bez nároku na odpočet, která jsou v § 51.

Doklad s náležitostmi daňového dokladu nesmí vystavit osoba, která není plátcem dle zákona o dani z přidané hodnoty (neplátce). Pokud tak učiní hrozí mu pokuta vystavená podle zákona o správě daní a poplatků. Výjimka – osoby dodávající nový dopravní prostředek, a také osoby, které byly k vystavení daňového dokladu zplnomocněny plátcem.

Možnost vystavení daňového dokladu i v elektronické podobě, ten musí být opatřen elektronickým podpisem.

Typy daňových dokladů: běžný daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, opravný daňový doklad, daňový dobropis, daňový vrubopis a platební kalendář (§ 28, odst. 1).

Náležitosti daňového dokladu upravuje § 28, odst. 2.

Archivace daňových dokladů: 10 let od skončení zdaňovacího období, kterého se týkají.

3.9.2 Opravný daňový doklad

Opravný daňový doklad upravují § 49 – 50 zákona o DPH.

Plátce může vystavit opravný daňový doklad při opravě sazby daně podle § 49 a dále v případě, že opravu sazby daně provede správce daně na základě vlastního zjištění a dodatečně vyměří daň za plnění, na které plátce vystavil daňový doklad, přičemž u tohoto plnění plátce uplatnil jinou než platnou sníženou nebo základní sazbu daně,

osvobození od daně bez nároku na dopočet daně, popřípadě osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, a snížil tím svou daňovou povinnost.⁶⁾

Opravný daňový doklad může být vystaven nejdříve v den, kdy je provedení opravy realizováno a nejpozději do 3 let do konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění.

3.10 Daňové přiznání, placení daně, vrácení daně, opravy

3.10.1 Kdy a jaké podat daňové přiznání?

Máme tři typy daňových přiznání: řádné, opravné a dodatečné.

Nejběžnější je řádné daňové přiznání, opravné se podává ještě před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, dodatečné daňové přiznání se podává v ostatních případech.

Plátce je povinen podat daňové přiznání k DPH nejpozději do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Zdaňovací období může být měsíční nebo čtvrtletní (přesné podmínky - § 99).

Daňové přiznání se podává na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí nebo na tiskopisu, který je výstupem počítačového ekonomického systému, za předpokladu jeho shody s originálním tiskopisem.

Povinnost podat daňové přiznání i v případě, že plátcí nevznikne ve zdaňovacím období daňová povinnost.

Daň vyměřená na základě podaného daňového přiznání je splatná ve lhůtě pro podání přiznání, tedy nejpozději do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (výjimkou: daň vyměřovaná v souvislosti s dovozem zboží, u které stanovují její splatností celní předpisy).

Povinnosti podání daňového přiznání i pro osoby neuskutečňující ekonomickou činnost (tj. nepodnikající občan), a to v případě pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu EU.

V § 99 se hovoří o zdaňovacím období, které je stanoveno takto:

- pokud je obrat organizace za rok větší než 10.000.000,- Kč stává se měsíčním plátcem
- pokud je obrat organizace za rok do 10.000.000,- Kč stává se čtvrtletním plátcem

⁶⁾ Růžička, J.: Daň z přidané hodnoty 2005 s komentářem všech paragrafů zákona a se srozumitelný průvodce daňovým labyrintem pro každého, KMa spol. s r. o., 2005

- pokud je obrat organizace 2.000.000,- - 10.000.000,- Kč, plátce si zvolí sám, zda bude zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc nebo čtvrtletí.

3.10.2 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení je povinen vyhotovit a podat na místně příslušném finanční úřadu každý plátce, který uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu, a to fyzické nebo právnické osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Souhrnné hlášení se týká pouze dodání zboží, nikoliv služeb.

V souhrnném hlášení se neuvádí: dodávky zboží osobám neregistrovaným v jiném členském státě; pořízení zboží z jiného členského státu ani poskytnutí služby osobou registrovanou v jiném členském státě.

V souhrnném hlášení uvádí plátce také údaje o dodávkách zboží, které uskutečňuje jako prostřední osoba v rámci zjednodušeného postupu v třístranném obchodu mezi osobami registrovanými v různých členských státech.

Souhrnné hlášení se podává vždy nejpozději do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí současně s podáním přiznání k DPH, a to i měsíční plátce DPH a podává se na tiskopise vydaném MF.

Hodnoty v souhrnném hlášení jsou uváděny v českých korunách a uvede se DIČ všech zúčastněných subjektů.

V případě zjištění chyby se nepostupuje podle zákona o správě daní a poplatků, ale plátce má povinnost podat následné opravené souhrnné hlášení nejpozději do 15 dnů od zjištění chyby.

3.10.3 Dodatečné daňové přiznání

Dodatečné daňové přiznání je plátce povinen předložit, pokud souhrnem oprav zvyšuje svou vlastní daňovou povinnost nebo pokud provádí opravu, při které se nemění poslední známá daňová povinnost, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené, popřípadě, když provádí opravu sazby a výše daně v souladu s ustanovením § 49.

V dodatečném daňovém přiznání se uvádí pouze rozdíly od údajů, ze kterých byla stanovena předcházející daňová povinnost příslušného zdaňovacího období.

3.10.4 Jak daň zaplatit?

V ČR se daně platí na příslušné účty finančních úřadů a v případě spotřebních daní na účty celní správy u místně příslušného celního úřadu a vždy se platí v české měně.

K identifikaci druhu placené daně slouží předčíslí bankovního účtu, které je pro všechny finanční úřady stejné.

Bankovní účet se skládá z předčíslí, matrikové části a kódu banky. Kód banky je též stejný pro všechny finanční úřady, 0710, protože všechny finanční úřady mají své účty u ČNB. Matriková část čísla účtu je vždy shodný pro všechny druhy daní.

Daň je možno platit: v hotovosti

: bankovním převodem

: poštovní poukázkou typu A

Při platbě se vždy uvádí variabilní symbol, kterým poplatník, popřípadě plátce, sděluje příjemci svoji totožnost (DIČ, pokud není, uvádí se rodné číslo u fyzické osoby nebo IČ u právnické osoby).

Při platbě formou příkazu k úhradě se užívá v případě placení daní univerzální konstantní symbol 1148, při platbě poštovní poukázkou 1149.

Za den platby se považuje u bezhotovostních převodů z účtu u banky den, kdy bylo uskutečněno odepsání z účtu daňového dlužníka, u plateb v hotovosti den, kdy banka, pošta nebo jiná oprávněná osoba hotovost přijala nebo převzala.

3.10.5 Vracení nadměrného odpočtu

Převyšuje-li nárok na odpočet vlastní daňovou povinnost, vzniká plátcí nadměrný odpočet, tedy přeplatek daně z přidané hodnoty, který mu bude finančním úřadem navrácen. Přeplatek vznikne dnem vyměření a finanční úřad jej vrátí na

bankovní účet nebo poštovní poukázkou plátcí bez žádost nejpozději do 30 dnů od data vyměření.

Pokud však přeplatek vznikne změnou daňové povinnosti na základě podaného dodatečného daňového přiznání, je plátce povinen požádat finanční úřad o vrácení přeplatku, a ten poté postupuje v souladu se zákonem o správě daní a poplatků.

Vratitelný přeplatek se vrátí pouze v případě, pokud činí více než 100 Kč.

3.10.6 Jak postupovat v případě opravy sazby nebo základu daně?

Postup opravy se řídí podle správného paragrafu zákona o dani z přidané hodnoty.

Opravou základu daně a následnou opravou výše daně u zdanitelných plnění se zabývá § 42.

Postup při opravě základu daně a výše u zdanitelných plnění

Rozlišujeme: plátce má možnost provedení opravy základu daně a následně i výše daně za zdanitelná plnění (př. zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, které může nastat například odstoupením od smlouvy nebo vrácení zboží zákazníkem) a plátce má povinnost provést opravu ze zákona (v případě zvýšení základu daně, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění).

Oprava základu daně a související oprava výše daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění

Opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí tři let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění.

Oprava sazby daně a výše daně u plnění

V případě, že dojde k použití nesprávné sazby daně nebo neoprávněnému užití osvobození do uplatnění daně a plátce tak sníží svoji daňovou povinnost.

Opravu sazby daně provede plátce v dodatečném daňovém přiznání, a to tak, že uvede původní základ daně se záporným znaménkem, a pokud se nejedná o opravu zdanitelného plnění osvobozeného do daně, uvede i vyšší daně na výstupu s nesprávnou sníženou sazbou se záporným znaménkem. Dále uvede základ daně s kladným

znaménkem, a pokud se nejedná o zdanitelné plnění osvobozené do daně, uvede s kladným znaménkem i výši daně na výstupu se správnou základní nebo sníženou sazbou.

V případě použití nesprávné vyšší sazby není možné chybu již opravit a v případě nesprávného použití snížené sazby a následného podání dodatečného daňového přiznání vyměří finanční úřad plátcí penále.

Pokud pláče opravuje jak sazbu daně a výši daně, tak i základ daně, musí nejprve provést samostatně opravu sazby daně a následně provede opravu základu daně.

Základ daně je možné opravit pouze v případě vrácení zboží nebo při dodatečné změně ceny. Naopak základ daně se musí opravit v případě zvýšení ceny. Oprava se uskutečňuje daňovým dobropisem nebo vrubopisem a považuje se za samostatné zdanitelné plnění, což znamená, že ve zdaňovacím období, kdy bylo uskutečněno vrácení zboží nebo dodatečná změny ceny dodávky, tj. kdy prodávající jako plátce opravu základu daně provedl, zaúčtuje daň na výstupu (kladně nebo záporně). Ten, kdo daňový dobropis či vrubopis obdrží, má daňový doklad a s ním tak také zachází. Opravu základu daně je možné provést pouze do 3 let.

3.11 Pokuty a sankce

Sankce hrozí osobě povinné k dani již při nesplnění zákonné registrační povinnosti = náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti. Může dosáhnout až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění v období, kdy subjekt měl být zaregistrován.

Sankce při nesprávném uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období (př. plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím uvede svá uskutečněná zdanitelná plnění do daňového přiznání za II. čtvrtletí, přestože datum uskutečnění zdanitelného plnění u těchto plnění spadá do I. čtvrtletí. Plátce pak sníží svou daňovou povinnost za I. čtvrtletí). Daňová povinnost se dodatečně vyměřena správcem daně a je stanovena sankce ve výši 0,1 % z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu.

Sankce vyměřená správcem daně je splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení platebního výměru.

Pokud sankce nebo penále nepřesáhne částky 100 Kč za zdaňovací období, daň se nepředepíše.

Pokud je daňový dlužník v prodlení, vyměří mu správce daně penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně.

Daňové nedoplatky nepřesahující 50 Kč se nevymáhají.

4. Srovnání právní úpravy DPH před a po novele

Do 30. 4. 2004 platil zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který k 1. 5. 2004 nahradil nový zákon, který je v zásadě v souladu s předpisy Evropské unie, a to zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Cílem nového zákona o dani z přidané hodnoty je provést změny, které mají sjednotit dosavadní právní úpravu DPH v ČR a závazné směrnice, doporučení v Evropské unii.

Co čekalo běžného plátce, který neobchoduje s cizinou

- změna základní sazby z 22 % na 19 %
- změna sazeb u služeb a některého zboží (většina zboží i služeb v základní sazbě – snížená sazba viz příloha č. 1 a 2 zákona o DPH)
- nový tvar DIČ: CZxxxxxxxxxx (§111/6)
- platit daň z přijatých plateb, pokud předchází datumu uskutečnění zdanitelného plnění
- možnost vystavit daňový doklad u služeb před dnem uskutečnění zdanitelného plnění
- nové daňové přiznání

Co čekalo neplátce

- hlídání celkového obratu 1 mil. Kč
- v rámci sdružení je obrat součtem obrátů všech
- musí se registrovat bez ohledu na dosažený obrat:
 - pokud si nechá zaslat víno
 - pokud nakoupí zboží v EU pro podnikání za více než 326.000 Kč
 - pokud přijme některé služby od zahraniční osoby

Služby, které zaregistrují neplátce

- § 10

- a) služby vztahující se k nemovitosti
- b) přepravní služby
- c) kulturní, sportovní, vědecké, výchovné, zábavní, práce na movité věci
- d) intelektuální služby
- e) nájem dopravního prostředku
- f) služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby

- uvedené služby mu poskytl DIČ členského státu EU nebo DIČ ze zahraničí
- dnem přijetí těchto služeb se stává neplátce plátcem (§ 94, odst. 8)
- povinnost daň odvést již ze služeb přijatých tento den (§ 94, odst. 8)
- podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne přijetí služeb (§ 95, odst. 10)

DPH a obce a nevýdělečné organizace

- hlídání celkového obratu 1.000.000,- Kč pokud provádí ekonomickou činnost
- povinně plátcem, pokud uskutečňuje činnosti dle přílohy č. 3 (§5, odst. 4)
- obratem veřejnoprávního subjektu se rozumí výnosy za zdanitelná plnění uskutečněná účetní jednotkou (§6, odst. 2)
- musí se registrovat, bez ohledu na dosažený obrat (§ 96, 97):
 - pokud si nechá zaslat víno
 - pokud nakoupí (jakýmkoliv způsobem) zboží v EU pro svoji činnost za více než 10.000 EUR
- nestává se plátcem, ale osobou identifikovanou k dani

Co se změnilo u obchodníka s EU

- skončilo pro něho režim dovoz vývoz – nahrazeno dodání a pořízení
- každé DIČ členského státu si musí ověřit na systému VIES
- při pořízení zboží z EU si provede tzv. samovyměření daně, kterou si hned, pokud má nárok na odpočet daně a daňový doklad je zaúčtován popř. evidován, odečte (nahrazuje celnici – daň již nevybírají na celnici)

- nediví se, že pokud mu někdo předloží DIČ z EU, že adresa může být úplně z jiné země než jaké jsou první dva znaky DIČ
- každé dodání zboží do EU musí uvést čtvrtletně na novém výkazu souhrnného hlášení
- pokud překročí uvedené limity odeslání či příjmů zboží EU musí vyplňovat měsíční statistický výkaz INTRASTAT

Účinnost zákona

- § 113
- Dnem vstupu do EU – 1. 5. 2004
- Výjimky: od 1. 1. 2005 – možný výhodný peněžní režim u dovozu:
 - vznik daňové povinnosti při dovozu § 23, odst. 3 – možnost neplatit daň celnici, ale odvést v daňovém přiznání na základě písemné žádosti plátce
 - nárok na odpočet u dovozu § 73, odst. 3 – lze prokázat schválenou žádostí při dovozu
 : jiné časové údaje
 - služby ubytovací SKP 55 snížená sazba 5 % končí 31. 12. 2004 (§111, odst. 17)
- vrácení daně osobám zdravotně postiženým dle § 85 končí 31. 12. 2006 (§ 113 písmeno c)

Sazby platné od 1. 5. 2004

§ 47	§ 37/a	§ 37/b
Sazba	Výpočet zdola	Výpočet shora
5 %	0,05	0,0476
19 %	0,19	0,1597
22 %	0,22	0,1803

- kdy se povinně provádí výpočet zdola: § 39, odst. 2 a § 40, odst. 3
- kdy se povinně provádí výpočet shora: § 72, odst. 6

- příloha č. 2 – uvádí výjimky u služeb za 5 %, protože služby jsou od 1. 5. 2004 v základní sazbě
- zboží nakoupené za sazbu do 30. 4. 2004 se prodává od 1. 5. 2004 za novou platnou sazbu, bez ohledu na to, za jakou sazbu bylo pořízeno
- poskytnutí služby se prodává od 1. 5. 2004 za novou platnou sazbu, bez ohledu na to, na co zní smlouva uzavřená do 30. 4. 2004
- daňové dobropisy či vrubopisy po 1. 5. 2004, které se týkají plnění uskutečněných do 30. 4. 2004 se provádí za původní sazby (§ 111, odst. 1)
- finanční leasing – staré smlouvy za staré sazby

Novela zákona o DPH k 1. 1. 2005

1. 1. 2005 vstoupila v platnosti rozsáhlá novela zákona, která zpřesnila a doplnila znění některých nepřesných částí zákona a znamenala i změny v uplatňování DPH pro plátce.

Zásadní změny od 1. 1. 2005

1) úprava povinnosti přiznání daně u plátců, kteří nevedou účetnictví

- plátci již nebudou muset přiznávat daň ke dni přijetí platby, ale až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění

2) úprava uvedení finančních částek

- novela k 1. 5. 2004 uváděla částku v eurech, tj. 10.000 EUR, novela k 1. 1. 2005 uvádí částku v korunách, tj. 326.000 Kč – jedná se o podmínky, za jejichž splnění není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku, předmětem daně a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nesmí překročit v běžném kalendářním roce uvedený limit.

3) nová úprava pravidel při dovozu zboží

- zcela nově upraven § 23. Nově daň z přidané hodnoty při dovozu nevyměřuje a nevybírá přímo celní orgán, ale plátce je povinen daň z dovezeného zboží přímo přiznat v daňovém přiznání.

4) změny v § 10, který určuje místo plnění při poskytnutí služby ve zvláštních případech

- novela mezi uvedené služby doplnila vzdělávací služby a pořádání kongresů, výstav a veletrhů. Doplněn o překladatelské a tlumočnické služby....

5) zmírnění sankce za nesplnění zákonné registrační povinnosti

- pokud osoba povinná k dani nesplní svou zákonnou povinnost registrace k dani, je povinna uhradit správci daně částku ve výši až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně. Tato částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem. Nesplní-li tuto povinnost registrace osoba identifikovaná k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu, je povinna uhradit správci daně jako náhradu částku ve výši až 10 % z hodnoty zboží, které pořídila neoprávněně bez daně.
- toto zmírnění je vyjádřeno slovem „až“, což určuje maximální hranici sankce a je tudíž možno uložit sankci i nižší.

6) změny ve vystavování daňových dokladů

- mění se pravidla pro zaokrouhlování částky daně a u většiny typů daňových dokladů je tak plátcem povinen uvést výši daně uvedenou v korunách a haléřích, popř. zaokrouhlenou na desítky haléřů nebo na padesátihaléře.

7) nové znění § 80 Vracení daně osobám požívajícím výsad a imunit

8) změna u přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody

- při přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu a vody, které plátcem pořídil od jiné osoby, pokud při pořízení uplatnil nárok na odpočet daně a při přeúčtování služeb, které plátcem pořídil od osoby, která není plátcem daně, vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tedy povinnost již nevzniká ke dni přijetí platby.

9) změna ustanovení týkajících se stanovení základu daně (§ 36)

- po novele upřesněn § 36 tak, že základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, kromě daně za toto zdanitelné plnění.
- zrušeno ustanovení, které umožňovalo nezahrnout do základu daně částku obdrženo plátcem od osoby, pro kterou se uskutečnilo zdanitelné plnění, na

úhradu výdajů, u kterých nebyl uplatněn nárok na odpočet daně, a to maximálně do výše úhrady.

10) doplnění definice krátkodobého pronájmu

- novelou vložena definice krátkodobého pronájmu. Krátkodobým nájmem stavby se rozumí nájem včetně vnitřního movitého vybavení, popř. dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

11) zrušení § 109 Daňový zástupce

- zrušen § 109, který se zabýval institutem daňového zástupce, který zastupoval osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobu, pokud tyto osoby neměly sídlo, provozovnu ani místo pobytu v tuzemsku a neuskutečňovaly ekonomické činnosti v tuzemsku, a zároveň byly povinny přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

12) novela vkládá do zákona tři nové paragrafy

- § 7a Místo plnění při dodání plynu a elektřiny
- § 46a Oprava základu a výše daně při dodání zboží do jiného členského státu
- § 24a Uskutečnění plnění a povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko

13) další změny

- např. dodání a vrácení vratných obalů, veřejnoprávních subjektů, prodloužení možnosti uplatňování snížené sazby u ubytovacích služeb až do 31. 12. 2005, výčtu služeb podléhající uplatnění snížení sazby DPH (příloha č. 2), změny při uplatňování zvláštního režimu pro cestovní službu a nová upřesněná definice výpočtu daně.

5. DPH u obce v praxi

5.1 Město Moravské Budějovice

Pro praktickou část mé diplomové práce jsem si vybrala Město Moravské Budějovice (dále jen „město“). Město je veřejnoprávní korporací dle § 2 odst. (1) zákona č. 128/2000 Sb., o obcích. Na základě ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je město jako osoba povinná k dani registrováno k dani z přidané hodnoty v České republice a dnem 1. 1. 2005 se stalo plátcem této daně. Město je čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty. Město je osobou povinnou k dani, neboť je právnickou osobou, která mimo jiné samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Toto postavení neovlivňuje ani skutečnost, že je osobou, která nebyla založena nebo zřízena na účelem podnikání.

Hospodářská činnost provozována městem je upravena zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (zejména § 6, 7), dále prováděcí vyhláškou č. 505/2002 (§ 23), k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví a rovněž zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (§ 18, 20). Kromě výše uvedených zákonů je při účtování hospodářské činnosti postupováno v souladu s opatřením MF ČR, kterým se stanoví účtová osnova, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek pro organizační složky státu, územní samosprávné celky a příspěvkové organizace č. 50/2000, v platném znění.

V zákoně o daních z příjmů v § 18 jsou uvedena rozhodující kritéria pro to, co se u obcí posuzuje jako výnos zohledňovaný do hlavní činnosti a naopak, kdy je určitá

činnost posuzována jako hospodářská, tj. podnikatelská aktivita se všemi daňovými důsledky z toho plynoucí.

Počínaje dnem 1. 1. 2000 provozuje město hospodářskou činnost, jejímž předmětem je obstarání a výkon správy majetku města, tj. staveb a zařízení, pozemků a lesů (lesní porosty a lesní pozemky).

Jednotlivé druhy hospodářské činnosti jsou:

- nájem bytových, nebytových prostor a zahrad
- lesní hospodářství
- opravy a údržba bytových a nebytových prostor

5.2 DPH u obce

Osobou povinnou je každá osoba, která samostatně vykonává kdekoli na světě ekonomickou činnost, kromě zaměstnanců a někdy i veřejnoprávní subjekty. Veřejnoprávní subjekt se nepovažuje za osobu povinnou k dani při výkonu veřejné správy, avšak považuje se za ní, jestliže:

- příslušný orgán rozhodl o výrazném narušení hospodářské soutěže při činnosti, která je veřejnou správou,
- jsou vykonávány činnosti uvedené v příloze č. 3, i kdyby byly veřejnou správou

Jestliže jsou veřejnoprávním subjektem vykonávány ekonomické činnosti, které nejsou veřejnou správou, je tento považován za osobu povinnou k dani stejně jako kterákoli jiná osoba, ale nemusí se nutně stát plátcem daně. Zákon v souladu s Šestou směrnicí stanoví, že vyjmenované činnosti jsou při splnění dalších zákonných podmínek předmětem daně, byť by byly vykonávány v rámci veřejné správy. Až pokud je překročen limit obratu pro povinnou registraci, nastává povinnost registrace ze zákona. Není tolerována ani zanedbatelná míra výkonu uvedených činností.

Zákon o DPH blíže neupřesňuje, co se rozumí výkonem působností v oblasti veřejné správy. Šestá směrnice prostřednictvím judikátů ESD jednoznačně definuje kritéria pro posouzení činností, při nichž veřejnoprávní subjekt vystupuje jako orgán veřejné správy, pomocí jejich právní formy: činnost musí být vykonávána v rámci zvláštního právního režimu platného pro veřejnoprávní subjekt, nikoli za stejných právních podmínek, které platí pro soukromé ekonomické subjekty.⁷⁾

⁷⁾ O. Holubová: DPH v roce 2005 u veřejnoprávních subjektů zejména obcí. Aspi 2005.

Postup při stanovení předmětu daně u veřejnoprávního subjektu:

- 1) Vyčleníme si činnosti, které nejsou veřejnou správou, např. činnosti vykonávané na základě živnostenského listu – ty jsou předmětem daně, jsou-li ekonomickou činností.
- 2) Dalšími činnostmi, které jsou předmětem daně jsou plnění v příloze č. 3 zákona o DPH.
- 3) Dalšími činnostmi, které jsou předmětem daně jsou plnění, která jsou sice veřejnou správou, avšak nejsou veřejnou správou pro účely uplatňování zákona o DPH. Např. činnosti vykonávané na základě soukromoprávních předpisů – pronájmy, provozování knihovny apod. Avšak ne všechny činnosti, které jsou předmětem daně, musí být zdaňovány, jsou osvobozené od daně – některé nájmy.
- 4) Jako předmět daně by měly být určeny také činnosti, o kterých příslušný orgán rozhodl, že jimi je narušena hospodářská soutěž, a to od okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí.

Ostatní činnosti jsou činnosti, které nejsou předmětem daně.

Aby uskutečněné plnění ovlivnilo obrat veřejnoprávního subjektu pro účely registrace k dani, musí být splněny současně dvě podmínky:

- § 6 odst. 2: zákonem o DPH definovaný obrat
- musí být zaúčtováno ve výnosech

Při porušení povinnosti registrace se ukládá v některých případech náhrada podle § 98 zákona o DPH.

Do obratu jsou zahrnovány položky:

- výnosy (příjmy) za uskutečněná plnění s výjimkou plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně
- výnosy (příjmy) z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozené dle § 56, nejsou-li příležitostné
- výnosy (příjmy) z finančních a pojišťovacích činností osvobozené podle § 54 a 5, nejsou-li příležitostnou nebo doplňkovou činností

Do obratu se nezahrnují:

- výnosy (příjmy) z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- u veřejnoprávní subjektu ani výnosy (příjmy) z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, osvobozené podle § 56

Obrat veřejnoprávního subjektu bude zjištěn pouze z výnosových účtů, zahrnutý do něho budou výnosy za uskutečněná plnění bez výnosů (viz výše).

Koeficient se u obcí vypočítává podle § 76. Teoreticky byl koeficient rozebrán výše. U obcí se do čitatele zlomku zahrne:

- zdaňovaná plnění v tuzemsku (např. kopírování)
- plnění osvobozená s nárokem na odpočet
- plnění mimo tuzemsko (např. reklama)
- některé pojišťovací a finanční operace spojené s vývozem zboží

Do jmenovatele zlomku se zahrne:

- veškerá plnění uvedená v čitateli
- plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Do čitatele ani do jmenovatele se nezahrnuje:

- prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- příležitostné nebo vedlejší finanční činnosti
- příležitostný převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor dle § 56

Pokud se veřejnoprávní subjekt stane plátcem, má možnost uplatnit nárok na odpočet daně u obchodního majetku, splní-li zákonné podmínky:

- musí jít o obchodní majetek ve smyslu § 4 odst. 3 písm. c)
- majetek musí být evidován ke dni účinnosti uvedenému na osvědčení o registraci
- majetek byl nakoupený plátcem

Při uplatnění plného nároku na odpočet v důsledku změny režimu platí, že plátcem má nárok pouze tehdy, použije-li majetek k činnosti zdaňované na výstupu, případně jiné činnosti v § 72 odst. 2. Jestliže bude majetek používán ke zdaňované i osvobozené činnosti, bude mu nárok krácen koeficientem. Pokud byl majetek nakoupen pouze pro osvobozenou činnost či pro veřejnou správu, nárok na odpočet nevzniká.

Proto, aby bylo bezúplatné plnění považováno pro účely zákona o DPH za plnění úplatné, musí být splněny následující podmínky: u zboží nebo nemovitosti byl uplatněn nárok na odpočet daně, účel poskytnutí služby nesouvisí s ekonomickou činností plátce. V případě bezúplatného využití majetku musíme vzít v úvahu také uplatnění odpočtu u tohoto majetku, u ostatních služeb uplatnění odpočtu u přímo souvisejících přijatých plnění.

Základ daně bude stanoven dle zákona o oceňování, základem daně teda bude cena celého majetku zjištěná.

Obec jako veřejnoprávní subjekt má také možnost uplatňovat **nárok na odpočet daně v poměrné výši**.

Nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění vychází z účelu použití těchto plnění. Podle ust. § 72 odst. 1 zákona má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má podle § 72 odst. 5 zákona nárok na odpočet pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.

Uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši by se nemělo vztahovat na veškeré vstupy, veškerá přijatá zdanitelná plnění veřejnoprávního subjektu paušálně, ale jen na ta přijatá plnění, která jsou použita pro uskutečnění ekonomických činností a současně výkonů veřejné správy. U přijatých plnění použitých výhradně pro uskutečnění ekonomických činností by veřejnoprávní subjekt měl mít nárok na odpočet daně v plné výši, případně by tento nárok byl v dalším kroku krácen podle pravidel pro krácená plnění. Plnění použitá výhradně pro výkony veřejné správy by měla být v plné výši vyloučena z nároku na odpočet daně.

Způsob výpočtu poměrné výše zákon o DPH přímo nestanoví, je na rozhodnutí plátce. Jednou možnou metodou je metoda vycházející z podílu uskutečněných činností. Při této metodě se poměrná část nárok na odpočet daně vypočte jako součin daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění a koeficientu. V čitateli koeficientu by se teda projevíly příjmy a výnosy (částky bez daně) za veškerá uskutečněná plnění a ve jmenovateli příjmy a výnosy, včetně příjmů z výkonů veřejné správy a dotací a příspěvků, které jsou určeny na výkony veřejné správy. Pokud veřejnoprávní subjekt uplatní nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku, může se rozhodnout, že koeficient vypočte z hodnot údajů skutečně dosažených v příslušném kalendářním roce. Koeficient se zaokrouhluje na dvě platná desetinná místa.

V přiznáních k dani z přidané hodnoty se vykazuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění výpočtem poměrné části jak daně na vstupu, tak i základu daně.

5.3 Daňová přiznání k dani z přidané hodnoty u města

1. čtvrtletí 2005

ř. DP	název	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)	daň na výstupu
1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
210	se základní sazbou	275.941,00			52.448,00
215	se sníženou sazbou	682.644,00			34.118,00
2. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
310	se základní sazbou	977.483,00	26.410,00	159.313,00	
315	se sníženou sazbou	87.428,00	1.199,00	3.173,00	
370	při změně režimu		7.308.291,00		
380	celkem pro krácení nároku			162.486,00	
390	celkem plný nárok na odpočet		7.335.900,00		
3. Uskutečněná plnění celkem					
510	Σ uskut. plnění s nárokem	958.585,00			
530	Σ uskut. plnění osvobož. bez nároku	2.079.077,00			
4. Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně					
550	vypočtená poměrná část odpočtu daně	koef. 0,32		51.996,00	
5. Výpočet daňové povinnosti					
730	daň na výstupu				86.566,00
750	odpočet daně		7.387.896,00		
754	nadměrný odpočet		7.301.330,00		

1. čtvrtletí 2005 - dodatečné daňové přiznání

ř. DP	název	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)	daň na výstupu
1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
210	se základní sazbou	-58.821,00			-11.179,00
3. Uskutečněná plnění celkem					
510	Σ uskut. plnění s nárokem	-58.821,00			
5. Výpočet daňové povinnosti					
730	daň na výstupu				-11.179,00
780	změna daň. povinnosti při dodat. DP				-11.179,00

2. čtvrtletí 2005

ř. DP	název	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)	daň na výstupu
1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
210	se základní sazbou	610.830,00			116.076,00
215	se sníženou sazbou	691.199,00			34.546,00
2. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
310	se základní sazbou	3.565.995,00	506.073,00	171.467,00	
315	se sníženou sazbou	159.201,00	4.821,00	3.140,00	
380	celkem pro krácení nároku			174.607,00	
390	celkem plný nárok na odpočet		510.894,00		
3. Uskutečněná plnění celkem					

510	Σ uskut. plnění s nárokem	1.302.029,00			
530	Σ uskut. plnění osvobož. bez nároku	2.234.355,00			
540	uskut.plnění nezapočítávající do koef.	100.656,00			
4. Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně					
550	vypočtená poměrná část odpočtu daně	koef. 0,32		55.874,00	
5. Výpočet daňové povinnosti					
730	daň na výstupu				150.622,00
750	odpočet daně		566.768,00		
754	nadměrný odpočet		416.146,00		

3. čtvrtletí 2005

ř. DP	název	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)	daň na výstupu
1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
210	se základní sazbou	764.663,00			145.311,00
215	se sníženou sazbou	692.073,00			34.589,00
2. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
310	se základní sazbou	8.058.096,00	1.369.270,00	161.770,00	
315	se sníženou sazbou	93.687,00	3.237,00	1.447,00	
380	celkem pro krácení nároku			163.217,00	
390	celkem plný nárok na odpočet		1.372.507,00		
3. Uskutečněná plnění celkem					
510	Σ uskut. plnění s nárokem	1.456.736,00			
530	Σ uskut. plnění osvobož. bez nároku	1.799.021,00			
4. Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně					
550	vypočtená poměrná část odpočtu daně	koef. 0,32		52.229,00	
5. Výpočet daňové povinnosti					
730	daň na výstupu				179.900,00
750	odpočet daně		1.424.736,00		
754	nadměrný odpočet		1.244.836,00		

4. čtvrtletí 2005

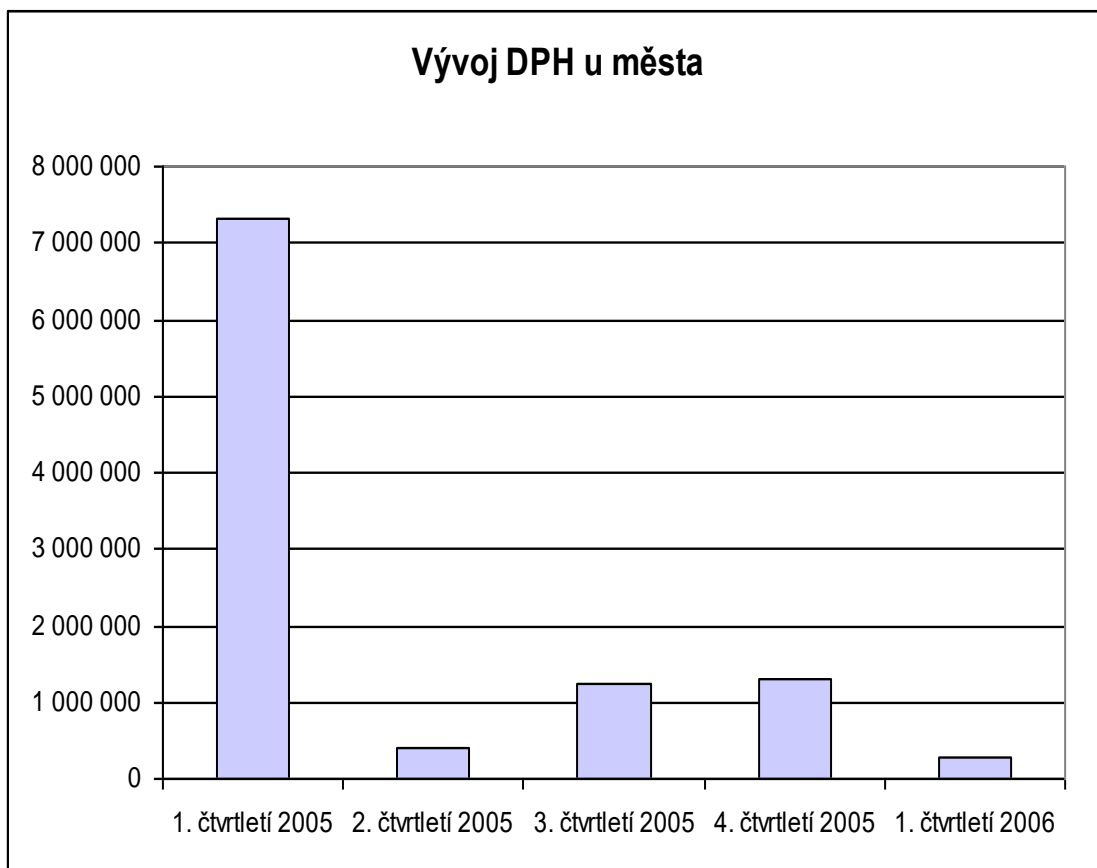
ř. DP	název	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)	daň na výstupu
1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
210	se základní sazbou	769.896,00			146.304,00
215	se sníženou sazbou	689.697,00			34.471,00
2. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
310	se základní sazbou	7.598.676,00	1.277.221,00	166.533,00	
315	se sníženou sazbou	2.113.192,00	102.285,00	3.375,00	
380	celkem pro krácení nároku			169.908,00	
390	celkem plný nárok na odpočet		1.379.506,00		
3. Uskutečněná plnění celkem					
510	Σ uskut. plnění s nárokem	1.459.593,00			
530	Σ uskut. plnění osvobož. bez nároku	2.894.960,00			
540	uskut.plnění nezapočítávající do koef.	350.000,00			

4. Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně					
550	vypočtená poměrná část odpočtu daně	koef. 0,32		54.371,00	
560	vypořádání odpočtu daně	koef. 0,38		40.186,00	
5. Výpočet daňové povinnosti					
730	daň na výstupu				180.775,00
750	odpočet daně		1.474.063,00		
754	nadměrný odpočet		1.293.288,00		

1. čtvrtletí 2006

ř. DP	název	základ daně	daň na vstupu (plný nárok)	daň na vstupu (krácený nárok)	daň na výstupu
1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
210	se základní sazbou	518.928,00			98.615,00
215	se sníženou sazbou	689.699,00			34.471,00
2. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku					
310	se základní sazbou	2.698.982,00	354.693,00	158.142,00	
315	se sníženou sazbou	29.812,00	77	1.414,00	
380	celkem pro krácení nároku			159.556,00	
390	celkem plný nárok na odpočet		354.770,00		
3. Uskutečněná plnění celkem					
510	Σ uskut. plnění s nárokem	1.208.627,00			
530	Σ uskut. plnění osvobož. bez nároku	2.127.535,00			
4. Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně					
550	vypočtená poměrná část odpočtu daně	koef. 0,38		60.631,00	
5. Výpočet daňové povinnosti					
730	daň na výstupu				133.086,00
750	odpočet daně		415.401,00		
754	nadměrný odpočet		282.315,00		

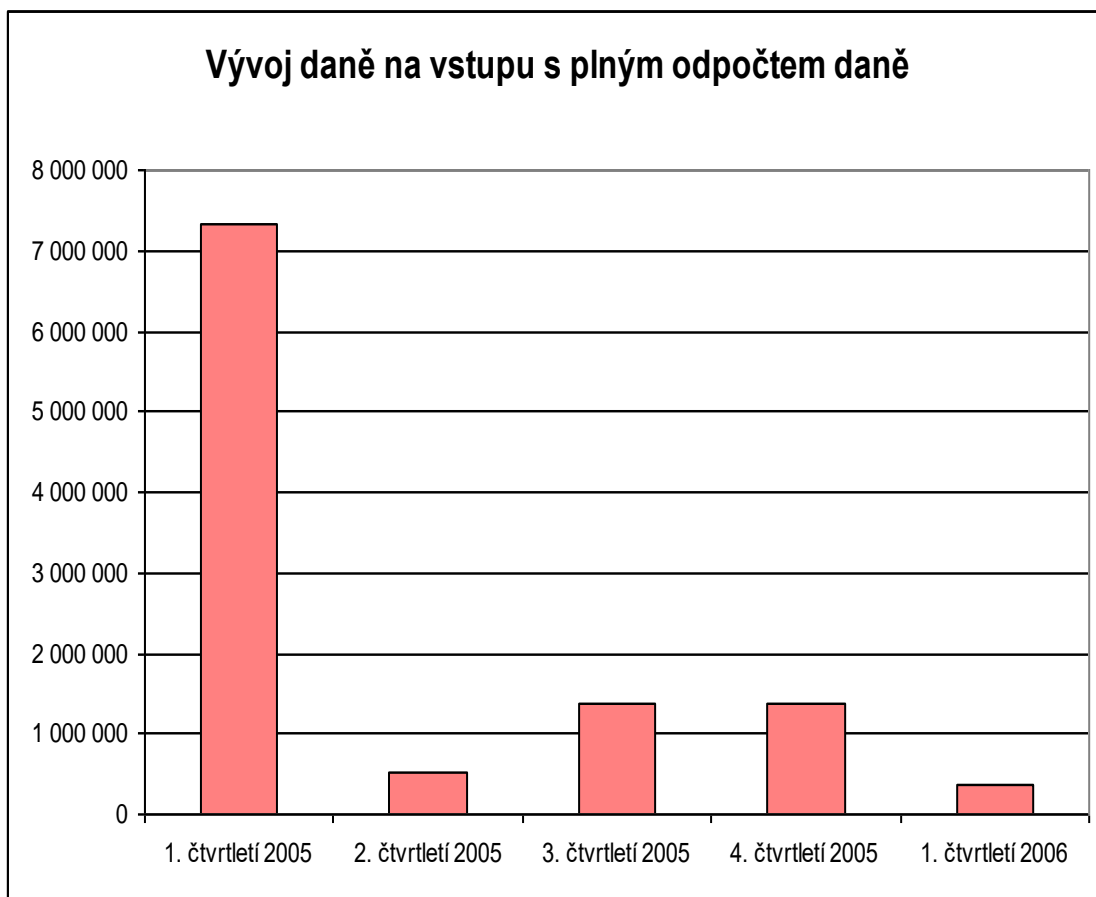
5.4 Grafické znázornění údajů z daňových přiznání u města



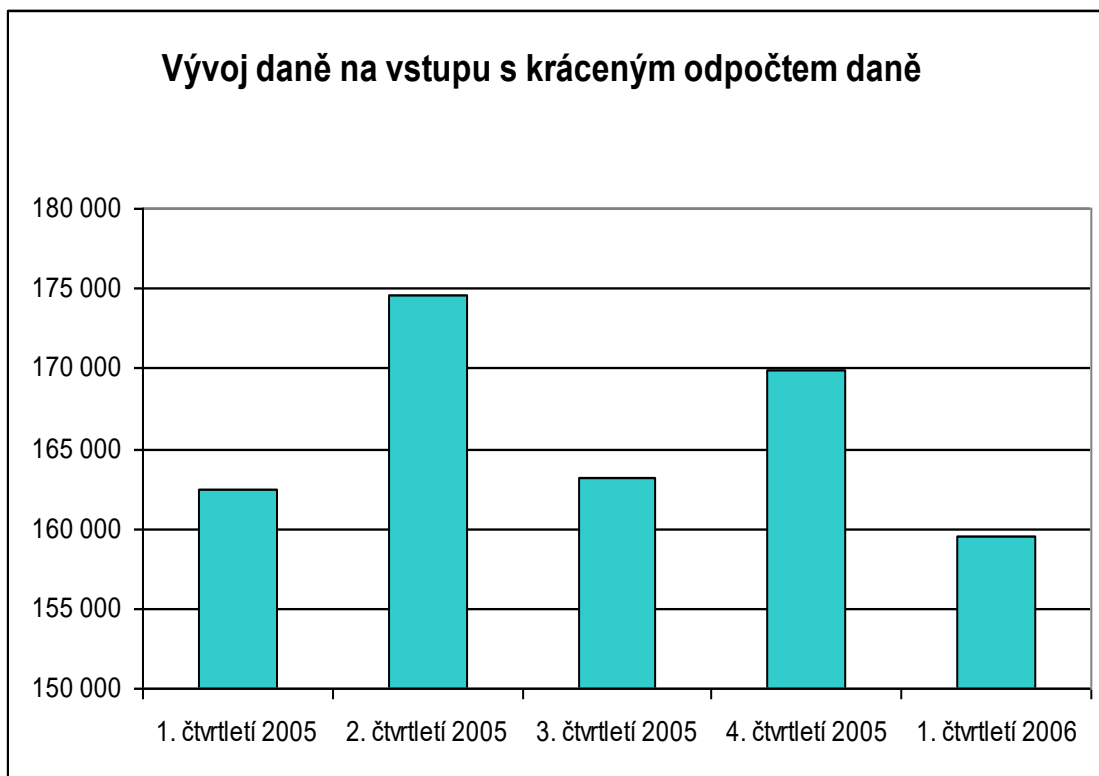
Z grafu o vývoj DPH u města je patrné, že město mělo v první roce a 1. čtvrtletí druhého roku plátcovství nadměrný odpočet.

Největší nadměrný odpočet je zřejmý v 1. čtvrtletí prvního roku plátcovství. Tento velký nadměrný odpočet ve výši 7.312.509,- Kč je zapříčiněn nárokem vrácení DPH z obchodního majetku pořízeného za 12 měsíců před vznikem plátcovství z důvodu změny režimu, který je upraven v § 74 zákona o DPH. U města to znamená vrácení DPH z pořízení zimního stadionu pro město, ze kterého bude mít město příjmy, neboť ho bude pronajímat plátcí DPH a tím budou městu vznikat zdanitelná plnění, která si bude moct odečíst jako daň na vstupu.

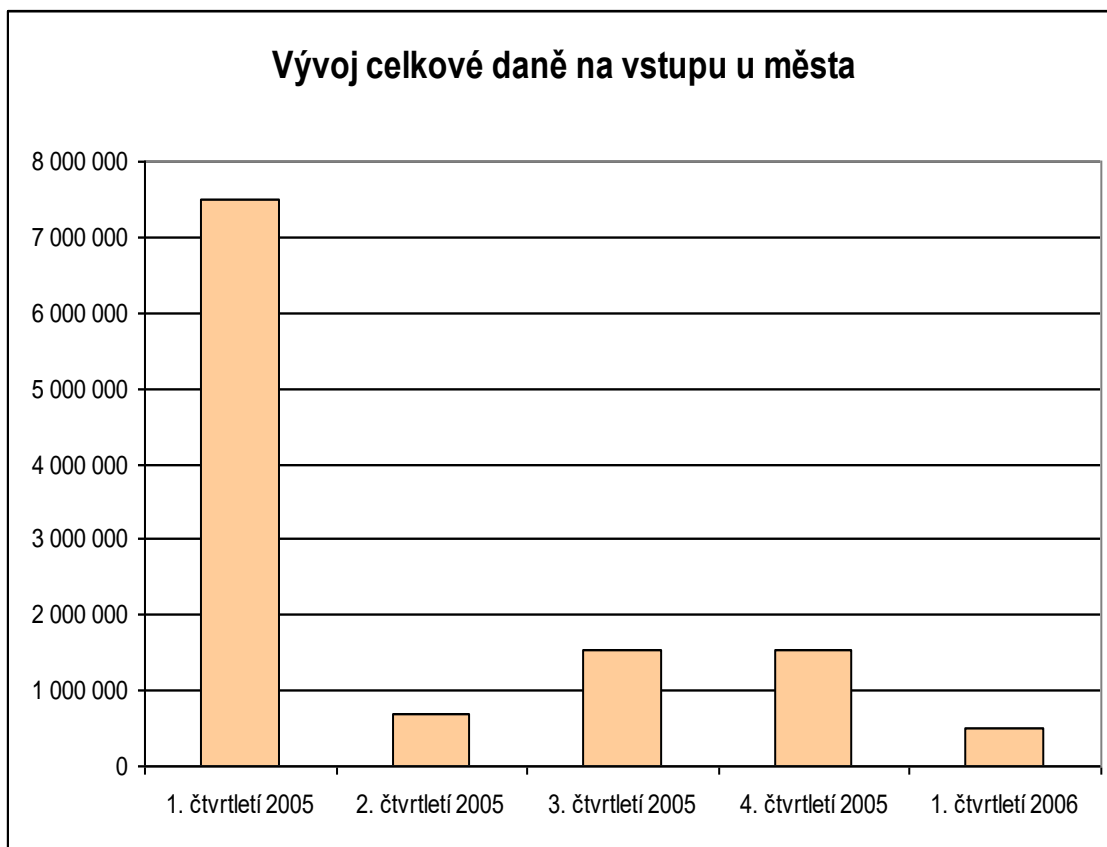
Nejmenším nadměrným odpočtem je částka 282.315,- Kč v 1. čtvrtletím druhého roku plátcovství.



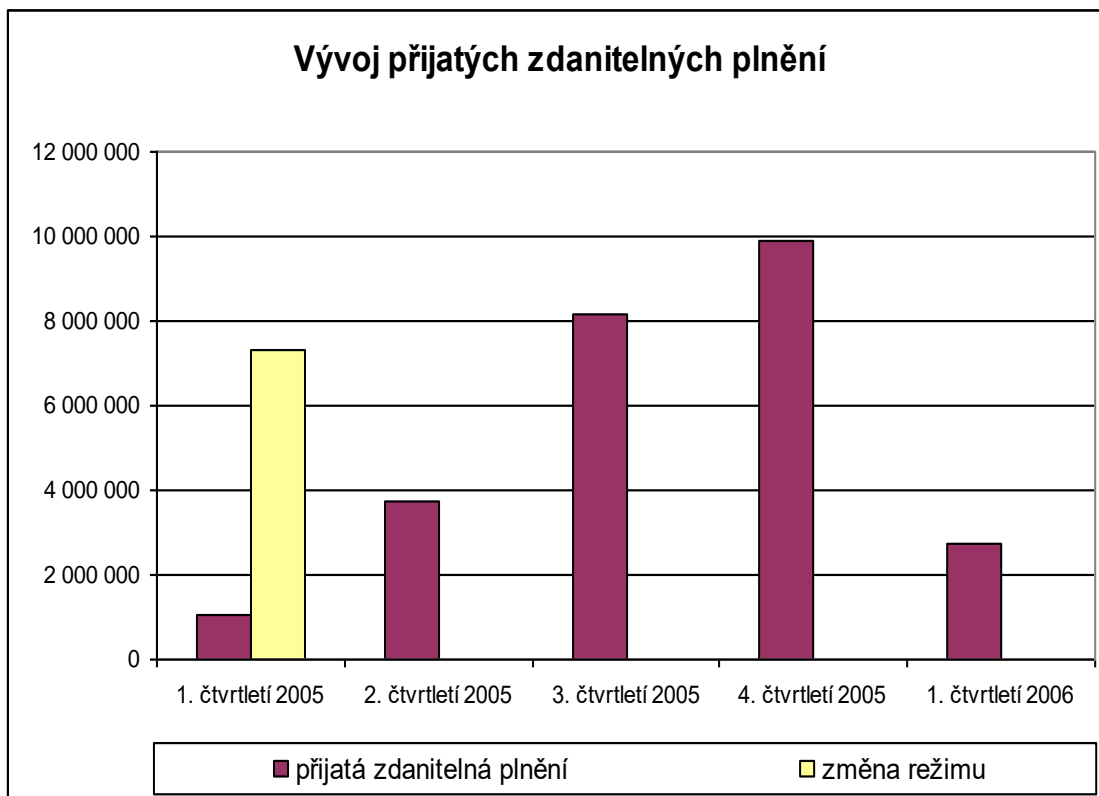
Z grafu vývoje daně na vstupu s plným odpočtem DPH je patrné jako z předcházejícího grafu vývoje DPH, že největším daň na vstupu s plným odpočtem je daň v 1. čtvrtletí prvního roku plátcovství ve výši 7.335.900,- Kč. Tento graf kopíruje graf vývoje DPH u města, což vyjadřuje, že rozhodující vliv na konečnou daňovou povinnost či nadměrný odpočet města má právě daň na vstupu s plným odpočtem DPH.



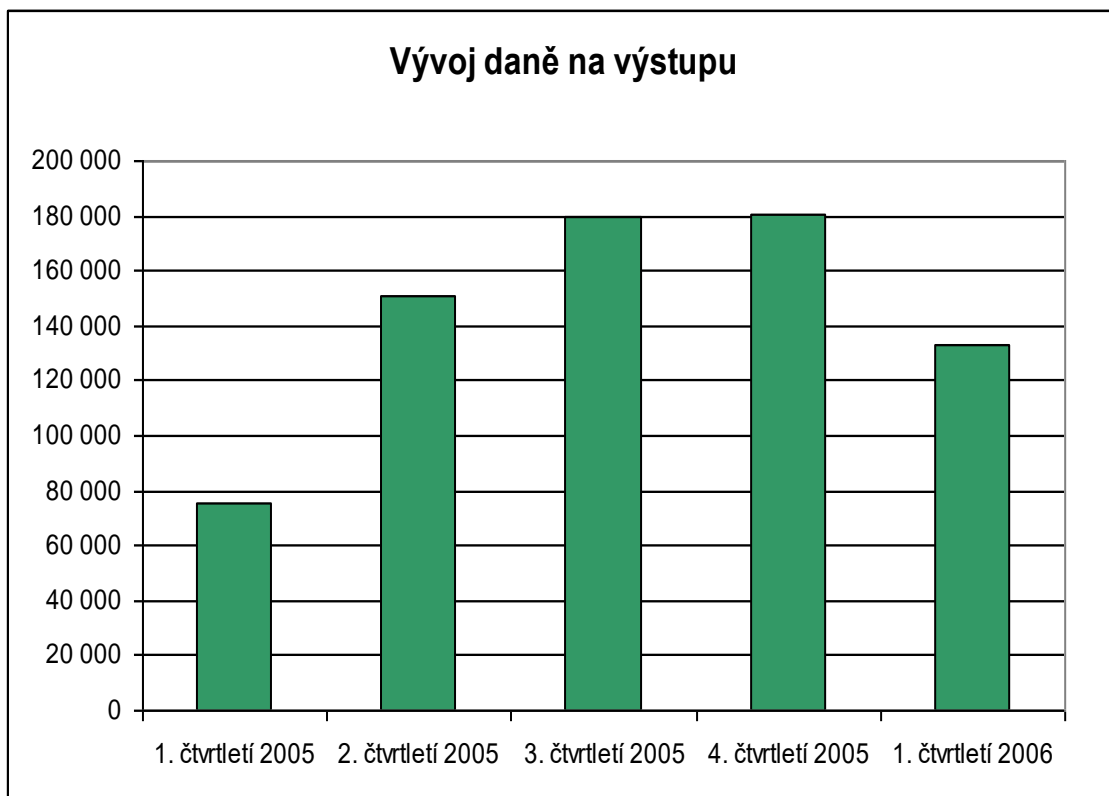
Graf vývoje daně na vstupu s kráceným odpočtem daně je mnohem vyrovnanější v jednotlivých čtvrtletí než vývoj daně na vstupu s plným odpočtem, ačkoliv o absolutní vyrovnanosti nemůžeme hovořit. Výše daně na vstupu s kráceným odpočtem se zde pohybuje v rozmezí od 159.556,- Kč do 174.607,- Kč. Při krácení odpočtu je používán koeficient ve výši 0,32 pro 1. – 3. čtvrtletí prvního roku plátcovství a část krácení ve 4. čtvrtletí prvního roku plátcovství a dále koeficient 0,38 pro část krácení ve 4. čtvrtletí prvního roku plátcovství a 1. čtvrtletí druhého roku plátcovství. U města krácení koeficientem znamená krácení přijatých zdanitelných plnění z Městské knihovny, neboť zde se knihy jak prodávají, tak i půjčují.



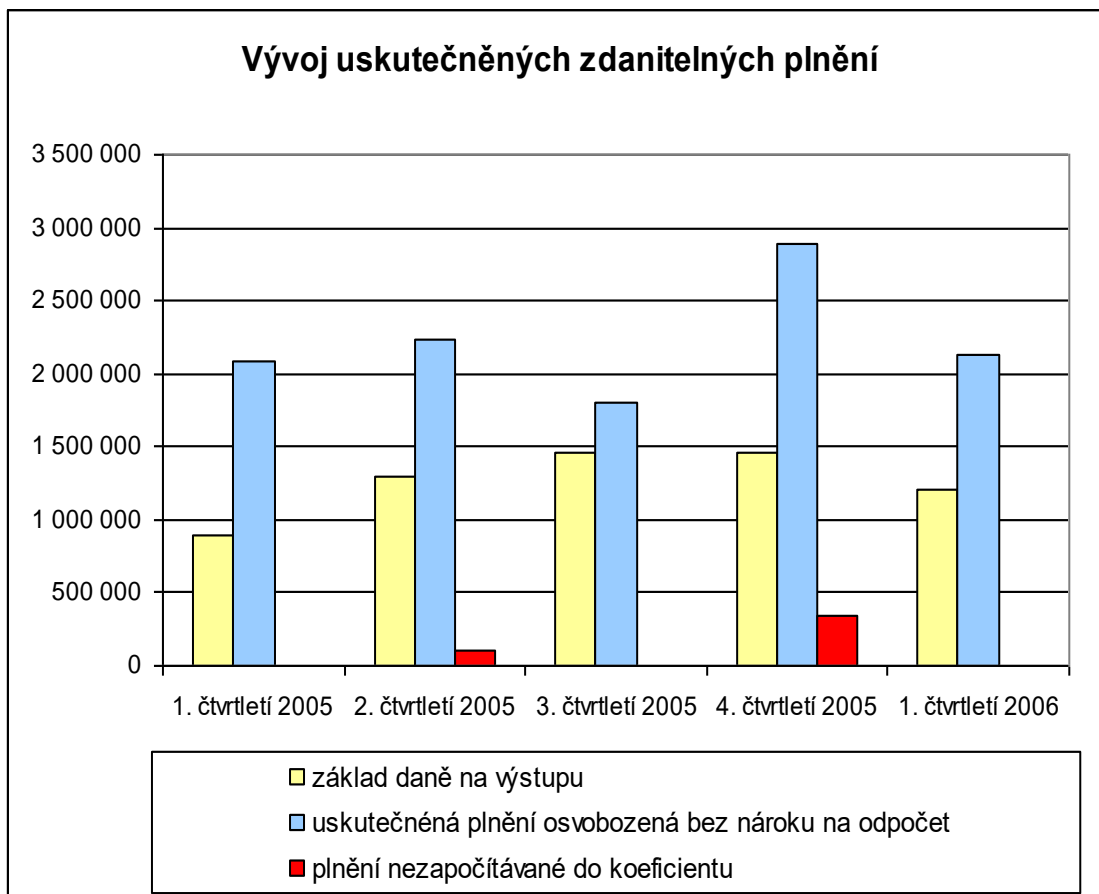
Nejpodstatnější vliv na tento graf mám graf vývoje daně na vstupu s plným odpočtem. Rozdíl v těchto grafech je pouze takový, že k hodnotám v grafu vývoje daně na vstupu s plným odpočtem jsou připočteny hodnoty z grafu daně na vstupu s kráceným odpočtem daně. Stejně jako graf vývoje daně na vstupu s plným odpočtem mám tento graf rozhodující vliv na konečnou daňovou povinnost či nadměrný odpočet DPH města, a tudíž i na graf vývoj DPH u města.



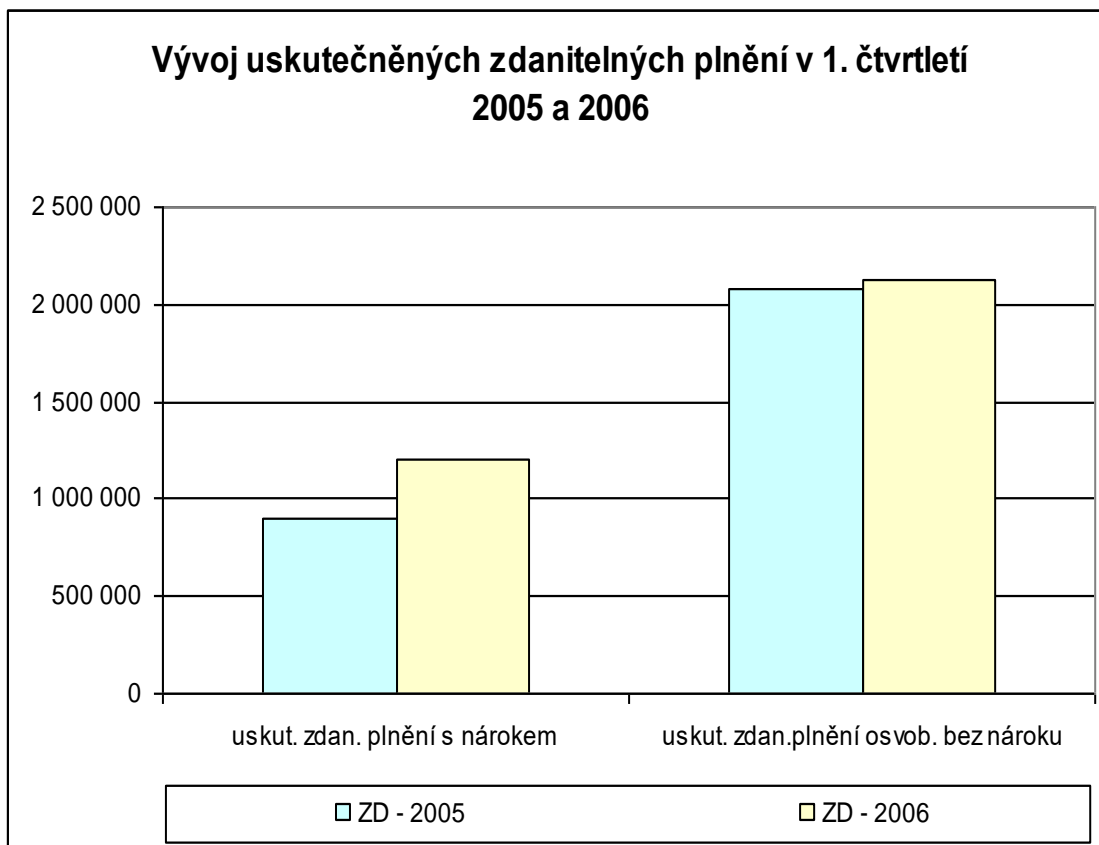
Tento graf ukazuje přijatá zdanitelná plnění, ze kterých se vypočítává právě daně na vstupu (viz. grafy výše). Jedná se o daně na vstupu s plným odpočtem daně, tak s kráceným odpočtem daně. Výkyvy v přijatých zdanitelných plnění jsou způsobeny fakturacemi na zimní stadion. Pod přijatými zdanitelnými plněními zdaňovanými 5 % daní z přidané hodnoty se skrývá nákup knih do Městské knihovny, vodné a stočné.



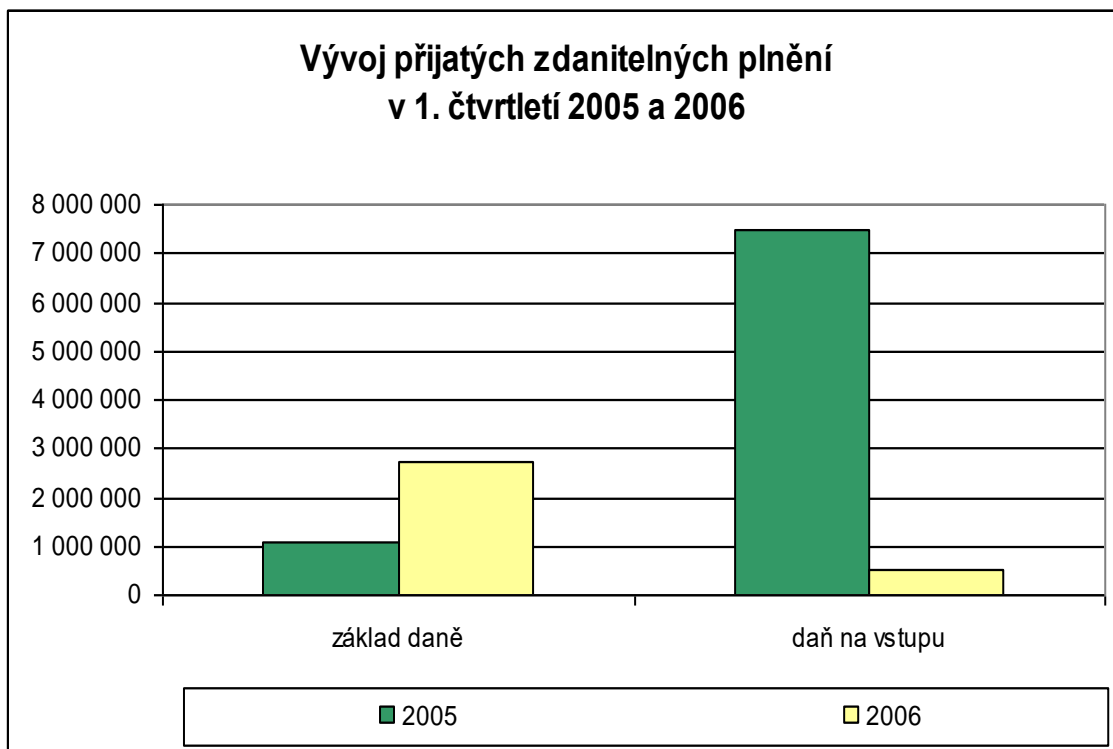
Graf vývoje daně na výstupu je vyrovnanější než u celkové daně na vstupu. Hodnoty této daně se pohybují v rozmezí mezi 75.387,- Kč a 180.775,- Kč. Daň na výstupu je ovlivněna zdanitelnými plněními z pronájmu, kopírování pro veřejnost a používání placeného internetu veřejností a ze záloh na služby nebytových prostor.



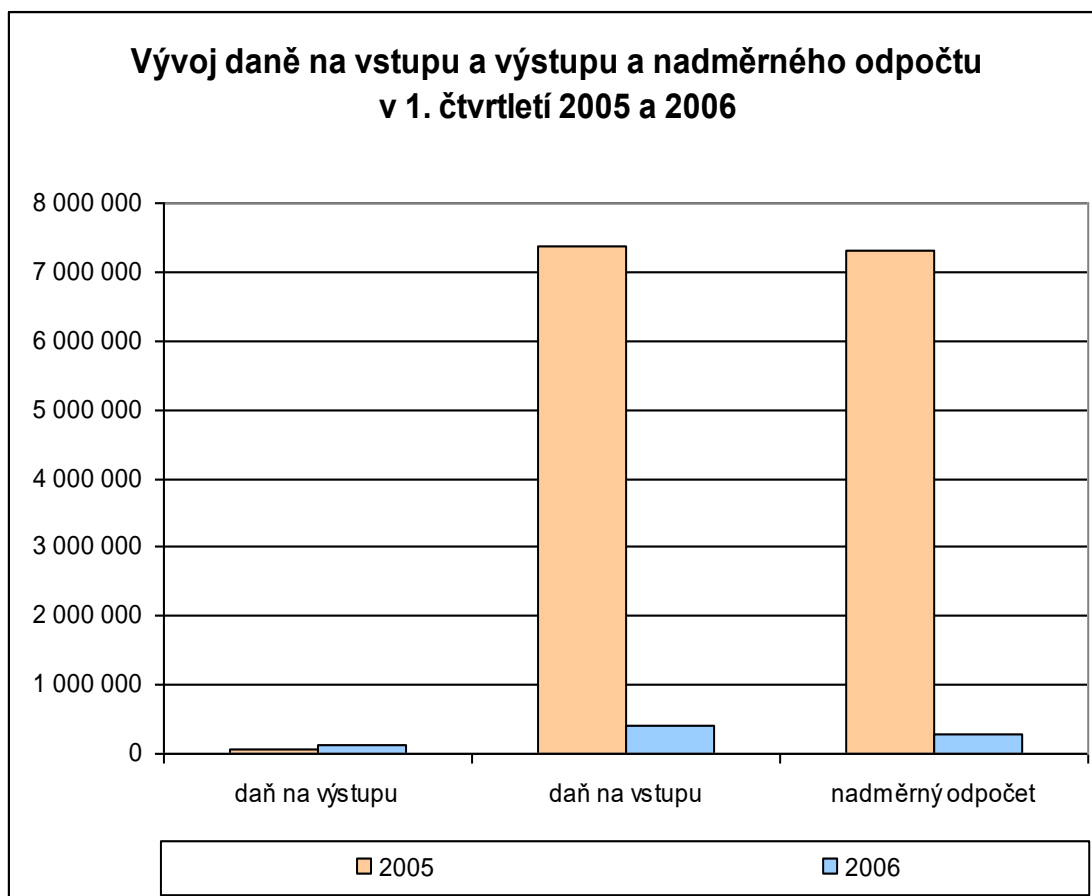
Z tohoto grafu je patrné, že uskutečněná plnění osvobozená u města převažují. Jedná se o uskutečněná zdanitelná plnění z hlavní činnosti města, která jsou od uplatňování daně z přidané hodnoty osvobozeny a tudíž se nezdaňují. Základy daně pro výpočet daně na výstupu teda tvoří z celkových uskutečněných zdanitelných plnění asi 36 %. Pod uskutečněnými zdanitelnými plněními zdaňovanými 5 % daní z přidané hodnoty se pro město skrývá prodej knih z Městské knihovny. Pod plněními nezapočítávaných do koeficientu jsou plnění, která se týkají prodeje nemovitosti.



Z grafu je zřejmé, že uskutečněná zdanitelná plnění jak s nárokem na odpočet daně tak osvobozená bez nároku na odpočet daně vzrostla v roce 2006 oproti roku 2005. Uskutečněná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně výrazněji, tj. o asi 300.000,- Kč. Uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená, tj. bez nároku na odpočet daně vzrostla o přibližně 50.000,- Kč.



Z grafu porovnání přijatých zdanitelných plnění a daně na vstupu mezi 1. čtvrtletími prvního a druhého roku plátcovství je zřejmé, že ač v prvním roce plátcovství byl základ daně na vstupu jen v hodnotě kolem jednoho milionu korun, tak celková daň na vstupu činila téměř sedm a půl milionu korun. Tento fakt je způsoben změnou režimu plátcovství města a možnost uplatnit si daň za vstupu z pořízeného majetku 12 měsíců před změnou režimu. Jedná se o již dříve zmíněnou stavbu zimního stadionu.



Z grafu vývoje daně na vstupu a výstupu a nadměrného odpočtu v 1. čtvrtletí prvního a druhého roku plátcovství je patrné, že milionové částky daně na vstupu a nadměrného odpočtu tvoří opět pouze změna režimu u města, který byl již zmíněn výše. Tyto částky se pohybují v prvním roce plátcovství okolo 75.000,- Kč a v druhém roce okolo 133.000,- Kč. Kdežto částky daně na vstupu jsou v prvním roce plátcovství cca 7.400.000,- Kč a v roce druhém cca 415.000,- Kč. Po odečtení daně na výstupu od daně na vstupu dostáváme nadměrný odpočet, který znamená, že město dostalo od finančního úřadu za 1. čtvrtletí 2005 zpět daň z přidané hodnoty ve výši asi 7.300.000,- Kč. V 1. čtvrtletí roku 2006 to bylo už jen asi 280.000,- Kč.

Z tohoto grafu tedy vyplývá, že plátcovství se městu zatím vyplácí, neboť zatím za každé čtvrtletí si mohlo uplatnit takovou daň na vstupu, která je zde větší než daň na výstupu a tudíž město vykazuje nadměrné odpočty, které mu jsou od finančního úřadu vráceny.

5.5 Výpočet nároku na odpočet daně v poměrné výši u města

VÝPOČET POMĚRNÉ ČÁSTI ZA ROK 2005:

Vstupy do: zdanitelných plnění
osvobozených plnění **156**
veřejné správy

nárok na odpočet poměr. části	0	0
-	-	-
zdanitelná plnění výstupy bez DPH (kód 211,216) 5 176 942,92	osvobozená plnění výstupy (kód 530) 8 556 757,00	veřejná správa výstupy (kód 102) 12 254 840,55

Suma výstupů celkem: **25 988 540,47** (5176942,92+8556757+12254840,55)

Koeficient poměrné části: **0,20** (5176942,92/25988540,47)

	DPH %	bez DPH	DPH	bez DPH (poměrná část) x 0,2	DPH (poměrná část) x 0,2
I. čtvrt.	19	574 950,76	109 144,00	114 990,15	21 828,80
	5	2 352,38	117,62	470,48	23,52
II. čtvrt.	19	919 886,67	173 978,84	183 977,33	34 795,77
	5	19 294,57	964,93	3 858,91	192,99
III. čtvrt.	19	892 333,51	169 551,75	178 466,70	33 910,35
	5	5 813,35	290,65	1 162,67	58,13
IV. čtvrt.	19	1 928 283,80	365 548,32	385 656,76	73 109,66
	5	47 274,45	2 363,87	9 454,89	472,77
Celkem:	19	4 315 454,74	818 222,91	863 090,94	163 644,58
	5	74 734,75	3 737,07	14 946,95	747,41
Celkem:		4 390 189,49	821 959,98	878 037,89	164 391,99

VÝPOČET POMĚRNÉ ČÁSTI ZA ROK 2005:

Vstupy do: zdanitelných plnění veřejné správy **154**

nárok na odpočet poměr. části	0
-	-
zdanitelná plnění výstupy bez DPH (kód 211,216) 5 176 942,92	veřejná správa výstupy (kód 102) 12 254 840,55

Suma výstupů celkem: **17 431 783,47** (5176942,92+12254840,55)

Koeficient poměrné části: **0,30** (5176942,92/17431783,47)

Město jako veřejnoprávní subjekt má tři druhy přijatých zdanitelných plnění:

- zdanitelné plnění, která u města znamenají: např. kopírování a zdanitelné nájemy plátcům, které se musí dopředu oznámit finančnímu úřadu
- osvobozené plnění – ostatní nájemy, u městské knihovny půjčování knih
- veřejná správa – ty činnosti, které vyplývají ze zákona o obcích

Město má možnost uplatnit poměrnou výši nároku na odpočet daně u přijatých plnění za každé čtvrtletí nebo za rok dodatečně. Město provádí uplatnění poměrné výše za rok a to čtyřmi dodatečnými daňovými priznáními.

V první tabulce je ukázka výpočtu poměrné části u přijatých zdanitelných plnění, která se týkají všech třech možných zdanitelných plnění u města, tj. jak zdanitelných plnění, osvobozených plnění a veřejné správy.

Poměrná část se u města vypočítává z první skupiny přijatých zdanitelných plnění a to součinem přijatých zdanitelných plnění a koeficientu poměrné části a zároveň výpočtem daně na vstupu a koeficientu poměrné části.

Koeficient poměrné části město počítá jako poměr výnosů (příjmů) z uskutečněných zdanitelných plnění a poměr všech výnosů (příjmů) z uskutečněných zdanitelných plnění, tj. součtem výnosů (příjmů) ze zdanitelných plnění, osvobozených plnění a veřejné správy.

Druhá tabulka představuje výpočet poměrné části nároku odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění, která se týkají pouze dvou skupin zdanitelných plnění a to zdanitelných plnění a veřejné správy.

Poměrná část se opět vypočítá z první skupiny přijatých zdanitelných plnění a to součinem přijatých zdanitelných plnění a koeficientu poměrné části a současně součinem daně na vstupu a koeficientu poměrné části.

Zde se koeficient poměrné části vypočte stejným způsobem tak, že v čitateli budou uskutečněná zdanitelná plnění a ve jmenovateli součet obou skupin uskutečněných zdanitelných plnění, tj. uskutečněných zdanitelných plnění a veřejné správy.

6. ZÁVĚR

Hlavním cílem mé práce bylo definovat neziskové subjekty, analyzovat problematiku DPH u těchto subjektů, porovnat právní úpravy DPH před a po novele zákona o DPH k 1. 5. 2004 a posoudit výhodnost či nevýhodnost neziskových subjektů jako plátců a neplátců DPH.

Jako praktický příklad jsem si vybrala veřejnoprávní subjekt Město Moravské Budějovice. Je to obec, která kromě své hlavní činnosti, která je definována v zákoně o obcích, provozuje i činnost hospodářskou.

Podle zákona o dani z přidané hodnoty je město jako osoba povinná k dani registrováno k dani z přidané hodnoty v České republice a dnem 1. 1. 2005 se stalo plátcem této daně. Město je čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty. Město je osobou povinnou k dani, neboť je právnickou osobou, která mimo jiné samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Toto postavení neovlivňuje ani skutečnost, že je osobou, která nebyla založena nebo zřízena na účelem podnikání.

Město vykazuje do této doby nadměrné odpočty za všechny čtvrtletí. Největší nadměrný odpočet má v 1. čtvrtletí prvního roku plátcovství a to z důvodu, že uplatnilo své právo odpočtu daně při změně režimu, tj. při vzniku plátcovství. Město si tak mělo možnost uplatnit daň z obchodního majetku, které pořizovalo za posledních 12 měsíců před vznikem plátcovství.

Další možnost města je uplatnit poměrnou výši nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za každé čtvrtletí nebo za rok dodatečně. Město provádí uplatnění poměrné výše za rok a to čtyřmi dodatečnými daňovými příznámi. Výpočet město provádí součinem přijatých zdanitelných plnění a koeficientu poměrné výše, které vypočítá jako podíl uskutečněných zdanitelných plnění a všech uskutečněných plnění města, tj. včetně zdanitelných plnění, osvobozených plnění a veřejné správy.

Koeficient poměrné výše též ukazuje u každého subjektu, jakým poměrem jsou u subjektu zastoupeny uskutečněná zdanitelná plnění vůči veškerým uskutečněným plněním u subjektu. Koeficient se u města zvláště vypočítává u zdanitelných plnění všech třech skupin, tj. zdanitelných plnění, osvobozených plnění a veřejné správy, popř. u dvou skupin a to, zdanitelných plnění a veřejné správy. V prvním případě, je zastoupení zdanitelných plnění ve výši 20 %, v druhém případě je to 30 %, tzn. že město uskutečňuje zdanitelné plnění s krácen odpočet daně z 20 (30) %, což jistě velký vliv na konečnou podobu nadměrného odpočtu města.

Během dalších čtvrtletí mělo město i nadále nadměrné odpočty, které kolísaly. Je zde i předpoklad, že bude kolísat natolik, že město bude vykazovat vlastní daňovou povinnost. Lze tedy říci, že v brzké době může být plátcovství nevýhodou města.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Benda, V.: DPH u neziskových subjektů v roce 2000 a 2001. Polygon, 2000.
ISBN 80-7273-020-7.

Růžičková, R.: Neziskové organizace, vznik, účetnictví, daně. Anag, 2002.
ISBN 80-7263-120-9.

Vančurová, A.: Daňový systém 2002. Vox, 2002. ISBN 80-86324-20-6.

Růžička, J.: Daň z přidané hodnoty 2005. KMa spol. s r. o., 2005. ISBN 80-7309-258-1.

Galočík, S.: DPH 2004 novela v příkladech. Grada, 2004. ISBN 80-247-0728-4.

Dušek, J.: DPH po vstupu do EU zákon s přehledy k 1. 5. 2004. Grada, 2004.
ISBN 80-247-0994-5.

Ambrož, J.: Daň z přidané hodnoty. Koreách, 2006. ISBN 80-86296-11-3.

Holubová, O.: DPH v roce 2005 u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. Aspi, 2005.
ISBN 80-7357-069-6.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Materiály poskytnuté Městem Moravské Budějovice.

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY U NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

VALUE ADDED TAX IN THE NON-PROFIT ORGANISATION

Bc. Eva Jírová

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Zemědělská fakulta

ABSTRACT

Three sectors of economics exist in the Czech Republic. There are a non-profit sector, an entrepreneurial sector specialized to production and profit, and a state sector which is in charge of the sphere necessary to ensure for the effectiveness of the economics, however it is impossible to run a business there or the sphere is exacting in finances. A non-profit organization is basically every organization found for a different point from the business activities, that means providing the not-for-profit services. The non-profit organization is allowed to run a business, that means doing a business or economic by-line, where the profit is made, then some duties of a businessman pass on the non-profit organization.

The value added tax is an excise tax which burden the end user, however the taxpayer, who effects the taxable fulfilment, that means selling goods or realties or providing services, pays it. All the taxable fulfilment is an object of the tax no matter if it is a sale or a voluntary conveyance, if it is a conveyance for money or it is a barter transaction. The tax of the received taxable fulfilment is a tax which the businessman settles in the amount of the price of the bought goods and which he is finally allowed to take from the tax of the realized taxable fulfilment, that has to be paid from the sale of goods. The tax liability accrues when the tax of the realized taxable fulfilment is bigger than the tax of the received taxable fulfilment, and the businessman has to pay the tax to the tax office. When the tax of the received taxable fulfilment is bigger than the tax of the realized taxable fulfilment the margin is returned to the businessman.

Key words: non-profit sector, value added tax, tax liability, taxable fulfilment, taxpayer.

SOUHRN

V České republice existují tři sektory ekonomiky. Jedná se o neziskový sektor, podnikatelský sektor, zaměřený na produkci a zisk a státní sektor, který má na starost takové oblasti, které je nutné pro fungování ekonomiky zajistit, ale nelze v té oblasti podnikat nebo je tato oblast náročná na peněžní prostředky. Nezisková organizace je v podstatě každá organizace, která byla založena nebo zřízena za jiným účelem než

k podnikání, tzn. k poskytování obecně prospěšných služeb. Neziskové organizace mohou i podnikat, tzn. provádět vedlejší podnikatelskou, neboli hospodářskou činnost, kde se vytváří zisk, pak na neziskovou organizaci přejdou i některé povinnosti podnikatele.

Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, která zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí ji plátce daně, jenž uskutečňuje zdanitelné plnění, tj. prodává zboží nebo nemovitosti či poskytuje služby. Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění bez ohledu na to, zda jde o prodej či bezúplatný převod, zda se jedná o převod za peníze nebo výměnu zboží za zboží či službu. Daní na vstupu je daň, kterou obchodník uhradí v ceně nakoupeného zboží a kterou si následně může odečíst od daně na výstupu, kterou musí odvést z prodeje zboží. Daňová povinnost vzniká, když daň na výstupu převyšuje daň na vstupu a obchodník má povinnost tuto daň uhradit finančnímu úřadu. Nadměrný odpočet vzniká, když daň na vstupu převyšuje daň na výstupu a ten bude obchodníkovi vrácen.

Klíčová slova: neziskový sektor, daň z přidané hodnoty, daňová povinnost, zdanitelné plnění, plátce daně.