

Rozbor problematiky DPH v neziskových organizacích veřejné správy

Bc. Jana Hanáková

Diplomová práce
2013

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav regionálního rozvoje, veřejné správy a práva
akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jana Hanáková**
Osobní číslo: **M11557**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Veřejná správa a regionální rozvoj**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Rozbor problematiky DPH
v neziskových organizacích veřejné správy**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše zpracujte teorii neziskové organizace a daní obecně.

II. Praktická část

- Analyzujte DPH u neziskových organizací.
- Navrhněte metodickou pomůcku pro kontrolu DPH u neziskových organizací.
- Na praktickém příkladě příspěvkové organizace verifikujte navrženou metodiku.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Lydie MUSILOVÁ. Průvodce DPH u neziskových organizací. 1. vyd. Olomouc: PBTisk, 2012, 511 s. ISBN 978-80-7263-684-6.
PITNER, Ladislav a Václav BENDA. Daň z přidané hodnoty s komentářem. 7. vyd. Olomouc: Anag, 2012, 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
RŮŽIČKOVÁ, Růžena. Neziskové organizace vznik účetnictví daně. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2009, 247 s. ISBN 978-80-7263-538-2.
ŠIROKÝ, Jan. Daňová teorie: s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, 249 s. ISBN 80-7179-413-9.
TETŘEVOVÁ, Liběna. Veřejná ekonomie. 1. vyd. Příbram: PBTisk, 2008, 186 s. ISBN 978-80-86946-79-5.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Milana Otrusínová, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 3. února 2013
Termín odevzdání diplomové práce: 2. května 2013

Ve Zlíně dne 3. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



RNDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47h Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výtisky, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do právu autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užit své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 29. 4. 2013

Jana Havelková

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užit či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Jako téma mé diplomové práce jsem si vybrala Rozbor problematiky DPH v neziskových organizacích veřejné správy. Diplomová práce je členěna na část teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou obecně definovány pojmy související s veřejnou správou, neziskovým sektorem, daněmi. Je zde vysvětlen význam a charakter daně z přidané hodnoty (dále jen DPH). Praktická část je věnována analýze DPH, jsou zde uvedeny pojmy a jednotlivá ustanovení zákona, která jsou pro pochopení principu zákona o DPH zásadní. Analýza je zaměřena na problematiku DPH u neziskové organizace. Praktická část dále obsahuje metodickou pomůcku pro kontrolu neziskové organizace a na praktickém příkladě je navržená metodika verifikována.

Klíčová slova: neziskový sektor, veřejný sektor, nezisková organizace, daň, daň z přidané hodnoty, předmět daně, zdanitelné plnění, osvobozené plnění, nárok na odpočet daně

ABSTRACT

This diploma thesis deals with the topic Analysis of VAT issue in non-profit organisations in public administration. The thesis is divided into theoretical and practical part. In the first theoretical part there are defined terms related to sphere of public administration, non-profit sector and taxes. The author explains meaning and character of value-added tax (further VAT). Practical part is dedicated to the analysis of VAT, terms and particular statutory regulations which are essential for comprehension of VAT law principle. The analysis is focused on VAT issue in non-profit organisation. Practical part further includes methodical instrument for control of non-profit organisation and this methodology is verified on practical example.

Keywords: non-profit sector, public administration, non-profit organization, tax, value-added tax, object of tax, taxable event, tax exemption, right to tax deduction

Touto cestou děkuji vedoucí práce Ing. Milaně Otrusínové, Ph.D. za její odborné vedení, věcné připomínky a také za vstřícný přístup. Děkuji Ing. Ivaně Slovákové za její odborné konzultace v oblasti DPH. Zároveň děkuji všem, kteří mi poskytli informace ke zpracování diplomové práce, za jejich ochotu, čas a vstřícnost.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 ZÁKLADNÍ TEORETICKÉ POJMY	12
1.1 VEŘEJNÝ A NEZISKOVÝ SEKTOR VE STRUKTUŘE NÁRODNÍHO HOSPODÁŘSTVÍ	12
1.2 POJMY SPOJENÉ S PROBLEMATIKOU NEZISKOVÉ ORGANIZACE	14
1.2.1 Nezisková organizace.....	14
1.2.2 Členění neziskových organizací.....	15
1.2.3 Vymezení hlavní a doplňkové činnosti	19
1.2.4 Veřejná správa.....	19
2 FUNKCE DANÍ A OBECNÉ INFORMACE K DPH	20
II PRAKTICKÁ ČÁST	24
3 ANALÝZA DPH U NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ	25
3.1 ÚPRAVA DPH V TUZEMSKÉ LEGISLATIVĚ.....	25
3.2 ZÁKLADNÍ POJMY SPOJENÉ SE ZÁKONEM O DPH	28
3.2.1 Obecná ustanovení	28
3.2.2 Daňové subjekty	30
3.2.3 Vymezení plnění	34
3.2.4 Uskutečnění plnění a daňová povinnost.....	34
3.2.5 Daňové doklady.....	34
3.2.6 Základ daně a výpočet daně, oprava základu daně a oprava výše daně, opravný daňový doklad	36
3.2.7 Sazby daně a oprava sazby daně	36
3.2.8 Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně.....	37
3.2.9 Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.....	38
3.2.10 Odpočet daně.....	39
3.2.11 Správa daně v tuzemsku.....	43
4 METODICKÁ POMŮCKA PRO KONTROLU DPH U NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ	45
4.1 PŘÍPRAVA NA KONTROLU	46
4.2 FYZICKÁ KONTROLA DOKLADŮ	48
4.2.1 Kontrola evidence pro účely daně z přidané hodnoty	48
4.2.2 Kontrola vydaných daňových dokladů	50
4.2.3 Kontrola přijatých daňových dokladů	56
4.2.4 Kontrola odpočtu daně u dlouhodobého majetku	67
5 VERIFIKACE NAVRŽENÉ METODICKÉ POMŮCKY NA PRAKTICKÉM PŘÍKLADĚ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE	71
5.1 PŘÍPRAVA NA KONTROLU	71
5.2 FYZICKÁ KONTROLA DOKLADŮ	73
5.2.1 Kontrola evidence pro účely daně z přidané hodnoty	75
5.2.2 Kontrola vydaných daňových dokladů	75

5.2.3	Kontrola přijatých daňových dokladů	76
5.2.4	Kontrola pokladních dokladů	77
5.2.5	Kontrola odpočtu daně u dlouhodobého majetku	78
ZÁVĚR	.....	79
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	.....	80
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	.....	84
SEZNAM OBRÁZKŮ	.....	85
SEZNAM TABULEK	.....	86
SEZNAM PŘÍLOH	.....	87

ÚVOD

V diplomové práci je podrobně proveden rozbor neziskového sektoru včetně veřejné správy z důvodu vymezení, vysvětlení, jaká činnost do veřejné správy spadá. Veřejná správa dani z přidané hodnoty nepodléhá, není předmětem daně, nejedná se o ekonomickou činnost. Neziskový sektor je z největší části financován z veřejných zdrojů, a přesto podléhá režimu DPH. Analýzou zákona o DPH však zjistíme, že neziskové organizace mají většinu své činnosti, pro kterou byly zřízeny, od DPH osvobozeny. Není smyslem zatěžovat činnost neziskových organizací DPH na výstupu, vždyť stát na jejich činnost, provoz u vybraných typů neziskových organizací přispívá. Neznamená to však, že neziskové organizace mají tímto zvýhodněním sníženu administrativu spojenou s účtováním DPH, spíše naopak.

Zákon o DPH patří k nejkomplicovanějším, nejčastěji novelizovaným. K častým novelám zákona dochází z důvodu, že tuzemský zákon o DPH je výrazně harmonizován v rámci EU, mnoho ustanovení vychází z úpravy platné pro členské státy EU. Tuzemské znění zákona o DPH by se nemělo ani odchýlit od práva platného v Evropské unii. Ke změnám v zákoně o DPH dochází také z důvodu, že je třeba zajistit ochranu před daňovými úniky, ke kterým u DPH dochází.

Jednou z významných novel dotýkajících se neziskových organizací byla novela zákona účinná od 1. 1. 2009, kdy byla změna v definici obratu rozhodného pro registraci k DPH. Způsobila nárůst počtu neziskových organizací, které se musely povinně registrovat k DPH. Pro mnohé neziskové organizace je tedy aplikace zákona o DPH nová, DPPO podléhají od samého počátku svého vzniku. Zákon o DPH je na rozdíl od DPPO posuzován dle činnosti, která je realizována, nikoli dle subjektu, který tuto činnost provádí.

Hlavním cílem diplomové práce je popsat problematiku v zákoně o DPH, vypracovat metodický materiál pro kontrolu DPH u neziskových organizací, kde budou podrobně vysvětlena ustanovení zákona, u nichž je možné dopustit se nejčastějších chyb, navrhnout řešení k jejich odstranění. Vypracováním metodické pomůcky je snaha o zachycení podstatných skutečností, které mají vliv na uplatnění DPH u neziskových organizací, o vypracování pomůcky, která by byla pro neziskové organizace pomocným materiálem.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZÁKLADNÍ TEORETICKÉ POJMY

1.1 Veřejný a neziskový sektor ve struktuře národního hospodářství

Veřejný i neziskový sektor plní nezanedbatelnou úlohu v rámci národního hospodářství, které představuje soustavu subjektů, jež provádějí ekonomickou činnost – vyrábějí, spotřebovávají, investují, realizují důchodové a finanční transakce - na území určitého státního útvaru.

Pro členění národního hospodářství se používají různá kritéria podle účelu, pro který mají sloužit.

Tetřevová (2008) uvádí kritéria národního hospodářství. Mezi nejdůležitější kritéria patří:

- Kritérium odvětví – člení se dále na odvětví hmotné výroby a odvětví služeb
- Kritérium sektorů – sektory jsou dále děleny na primární, sekundární a terciární
- Kritérium prostoru – se dále člení na územní celky podle územního uspořádání veřejné správy a na přirozené regiony, tj. územní celky, vytvořené na základě přírodní, ekonomické a sociální příbuznosti
- Kritérium vlastnictví – soukromý a veřejný
- Kritérium způsobu financování – ziskový nebo také tržní a neziskový nebo také netržní



obrázek 1 - Členění národního hospodářství podle principu financování
Zdroj: Tetřevová, 2008, s. 26

Neziskové organizace jsou součástí neziskového sektoru národního hospodářství.

Tetřevová (2008) níže uvedené skupiny blíže specifikuje, analyzuje jejich způsob financování.

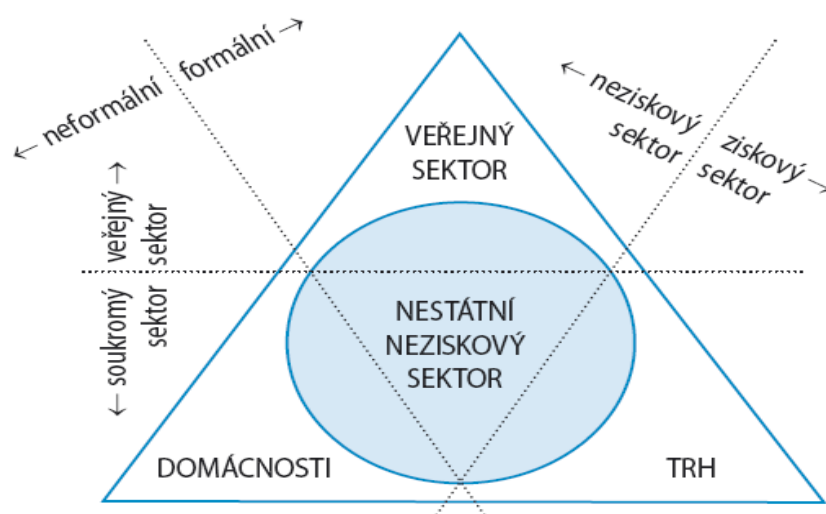
Neziskový sektor – zde jsou zastoupeny subjekty, jejichž cílem není zisk, ale produkce užítku. Subjekty, které zde řadíme, získávají prostředky na svůj provoz a rozvoj zcela či z významné části z veřejných rozpočtů nebo prostřednictvím jiných přerozdělovacích procesů od konkrétních fyzických či právnických osob.

Neziskový veřejný sektor - tvoří tu část národního hospodářství, jež je financována z veřejných financí, je řízena a spravována veřejnou správou, rozhoduje se v ní veřejnou volbou a podléhá veřejné kontrole.

Neziskový soukromý sektor - tvoří oblast národního hospodářství, jež je financována na základě specifických přerozdělovacích procesů, kdy se fyzické a soukromé právnické osoby dobrovolně rozhodnou vložit své finanční prostředky do konkrétní aktivity. Jejich cílem není dosažení zisku, očekávají jiný užitek, např. ve formě seberealizace nebo osobního uspokojení.

Sektor domácností - sdružuje rodiny a jednotlivce, plní významnou roli svým začleněním do koloběhu finančních toků a vstupem na trh statků a výrobních faktorů.

Tyto sektory neexistují izolovaně, působí mezi nimi vzájemné interakce a vazby. Švédský ekonom Victor A. Pestoff zpracoval přehledné schematické znázornění interakcí a vazeb mezi ziskovým a neziskovým sektorem.



obrázek 2 – Trojúhelníkový model národního hospodářství
Zdroj: Rektořík, 2001, s. 16

Veřejný sektor v každém státě zastupuje významnou část národního hospodářství. Veřejný sektor existuje z důvodu selhání trhu. Veřejný sektor zabezpečuje veřejné statky pro občany, napravuje a odstraňuje i další důsledky tržního selhání, např. negativní externality. Peková a Pilný (2002) uvádějí, že veřejný sektor a sektor privátní je charakteristickou symbiózou, vzájemně prospěšným soužitím v tzv. smíšené ekonomice. Oba sektory, veřejný (neziskový) i privátní (ziskový), se vzájemně doplňují a podmiňují. Pokud selhává jeden z nich, nastupuje druhý. Když selhává privátní sektor, rozvíjí se veřejný sektor.

1.2 Pojmy spojené s problematikou neziskové organizace

1.2.1 Nezisková organizace

Neziskové organizace jsou právníckými osobami, které nejsou založeny za účelem podnikání, za účelem tvorby zisku. Uspokojují konkrétní potřeby občanů a komunit, mohou, ale nemusí být financovány z veřejných rozpočtů.

Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů v ustanovení § 18 odst. 8 uvádí výčet neziskových subjektů:

- zájmová sdružení právníckých osob, pokud tyto sdružení mají právní subjektivitu
- občanská sdružení včetně odborových organizací
- politické strany a politická hnutí
- registrované církve a náboženské společnosti
- nadace
- nadační fondy
- obecně prospěšné společnosti
- veřejné vysoké školy
- veřejné výzkumné instituce
- školské právnícké osoby podle zvláštního právního předpis
- obce
- organizační složky státu

- kraje
- příspěvkové organizace
- státní fondy

Dále mezi neziskové organizace řadíme:

- profesní komory
- Česká televize a Český rozhlas
- společenství vlastníků bytových jednotek
- honební společenstva
- Regionální rada regionu soudržnosti
- Veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení
- Vybrané obchodní společnosti, které byly založeny za jiným účelem, než je podnikání tj. s.r.o. nebo a.s.

Neziskové organizace jsou vedeny v různých evidencích. např. Ministerstvo kultury ČR vede registr církví a náboženských společností (RCNS), Ministerstvo vnitra ČR eviduje občanská sdružení a spolky (OSS) a také spravuje seznam politických stran a hnutí (PSH), Ministerstvo školství a tělovýchovy ČR vede Rejstřík škol a školských zařízení (RŠ) Ministerstvo financí ČR spravuje databázi nestátních neziskových organizací

Podnikatelské subjekty jsou všechny evidovány v jednom registru, a to v administrativním registru ekonomických subjektů ARES, který zpřístupňuje veškeré údaje o ekonomických subjektech z informačních systémů veřejné správy. Obsahuje údaje ze základních zdrojů, které jsou formou odkazů doplněny údaji z dalších zdrojů, tj. z registru plátců DPH, registru plátců spotřební daně, centrální evidence dotací, centrální evidence úpadců, insolvenční rejstřík.

1.2.2 Členění neziskových organizací

Organizace neziskového sektoru lze rozdělit **ve vztahu k principům financování** na tzv.

- vládní neziskový sektor (veřejný sektor, tj. organizační složky, státu, územně samosprávné celky a příspěvkové organizace) - je zaměřen na realizaci výkonu veřejné správy

- nevládní neziskový sektor (tzv. třetí sektor, též soukromý neziskový sektor, tj. obecně prospěšné společnosti, nadace, politické strany atd.) - působí mimo dosah veřejné správy. (Otrusínová, 2009, str. 7)

V ČR jsou tyto vládní neziskové organizace:

- Organizační složky (OS) – nemají právní subjektivitu (zde patří např. Nejvyšší kontrolní úřad, Ústavní soud České republiky, Kancelář prezidenta republiky, soudy a státní zastupitelství a další)
- Příspěvkové organizace (Př.O) – mají právní subjektivitu, zřizuje je stát, ústřední orgány státní správy a územní samospráva (obce, kraje)
- Obecně prospěšné společnosti (OPS) – dle zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, dle ustanovení § 3 mohou být zakladateli fyzické osoby, Česká republika nebo právnické osoby

Stát reprezentovaný ústředními orgány státní správy i územně samosprávnými celky – obce či kraje zřizují příspěvkové organizace zejména pro zabezpečování neziskových činností, především smíšených veřejných statků, které jsou poskytovány uživatelům za uživatelský poplatek. Na úrovni územní samosprávy o výši uživatelského poplatku rozhoduje volený orgán zřizovatele.

Příspěvková organizace se zapisuje do obchodního rejstříku – návrh podává zřizovatel.

Zřizovací listina příspěvkové organizace územních samosprávných celků musí dle ustanovení § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů obsahovat:

- a) úplný název zřizovatele
- b) název, sídlo a identifikační číslo příspěvkové organizace
- c) vymezení hlavního účelu, pro který je zřízena, náplň její činnosti
- d) označení statutárních orgánů a způsob, jakým vystupují jménem organizace

- e) vymezení majetku ve vlastnictví zřizovatele, který se příspěvkové organizaci předává k hospodaření
- f) vymezení práv, která organizaci umožní, aby se svěřeným majetkem mohla plnit hlavní účel, k němuž byla zřízena; zejména se uvedou práva a povinnosti spojené s jeho plným efektivním a ekonomicky účelným využitím, s péčí o jeho ochranu, rozvoj a zvelebení, podmínky pro jeho případnou další investiční výstavbu, dále pravidla pro výrobu a prodej zboží, pokud jsou předmětem činnosti organizace, práva a povinnosti spojená s případným pronajímáním svěřeného majetku jiným subjektům a podobně
- g) okruhy doplňkové činnosti navazující na hlavní účel příspěvkové organizace, kterou jí zřizovatel povolí k tomu, aby mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců; tato činnost nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace
- h) vymezení doby, na kterou je příspěvková organizace zřízena

Zřizované vládní neziskové organizace jsou napojeny svými finančními vztahy na rozpočet svého zřizovatele, a to:

- dotacemi, resp. zálohami (OS)
- příspěvkem (Př. O a OPS), tzn. nenávratnými přiděly z rozpočtu zřizovatele
- vyúčtováním záloh (OS), odvody do rozpočtu zřizovatele (v některých případech Př. O)

Nevládní neziskové organizace také zabezpečují veřejné služby pro obyvatelstvo na neziskovém principu, většinou s finanční podporou státu či územní samosprávy – např. i soukromé školy dostávají dotaci na žáka.

Zřizovatelem jsou:

- soukromé subjekty (v ČR fyzické a právnické osoby)
- církve
- nadace apod. (Peková a Pilný, 2002, s. 46 - 47)

Otrusinová (2009) člení neziskové organizace např. **dle kritéria zakladatele** na:

- organizace založené veřejnou správou (státní správou nebo územní samosprávou) – veřejnoprávní organizace
- organizace založené soukromou fyzickou nebo právnickou osobou - soukromoprávní organizace
- veřejnoprávní instituce – veřejné služby jsou dány povinností ze zákona (např. veřejná vysoká škola)

Otrusinová (2009) dále člení neziskové organizace **dle kritéria financování** na:

- financované zcela z veřejných rozpočtů (organizační složky státu a územních celků)
- financované zčásti z veřejných rozpočtů – na příspěvek mají legislativní nárok (příspěvkové organizace, občanská sdružení, církve, politické strany)
- financované z různých zdrojů – dary, sbírky, sponzoring, granty, vlastní činnost
- financované z výsledků realizace svého poslání

Neziskové organizace jsou založeny za účelem provozování činnosti ve prospěch toho, kdo měl zájem na jejich zřízení. Klade se větší důraz na důležitost výsledků hlavního poslání, výše příjmů z něj stojí obvykle až na druhém místě. Tyto organizace nejsou zřízeny proto, aby dosahovaly zisku, na druhou stranu nemusí být vždy nutně neziskové. Také u organizací veřejného sektoru se lze setkat s činnostmi podnikatelského charakteru. Neziskové organizace však mají jiný zájem než podnikatelský sektor.

V případě, kdy tyto organizace dosáhnou ve svém hospodaření zisku, nesmí ho rozdělit mezi své členy, zaměstnance nebo řídicí aparát, musí jej použít k financování účelů, pro které byly zřízeny, na financování neziskových veřejně prospěšných činností. Ztrátu z hospodaření vládních neziskových organizací hradí zřizovatel z výdajů svého běžného rozpočtu. U nevládních neziskových organizací musí být nalezen jiný zdroj krytí ztráty. Pokud však zabezpečují i tržní statky, jejich cena by měla být kalkulována tak, aby pokryla alespoň náklady na produkci tržního statku

Neziskové organizace mají svá specifika v oblasti účtování, financování a v oblasti daní. Pro účetní a daňovou oblast je velmi důležité rozdělení činnosti na hlavní a vedlejší činnost, někdy je také používáno označení hlavní a doplňková činnost či hlavní a vedlejší poslání.

1.2.3 Vymezení hlavní a doplňkové činnosti

Neziskové subjekty jsou oprávněny vykonávat hospodářskou činnost nebo i doplňkovou činnost. Obě tyto činnosti vychází z jejich statutu, stanov nebo zřizovací listiny. Doplňková činnost nesmí narušit plnění hlavního účelu organizace a musí být sledována účetně odděleně. Pod pojem hlavní činnost lze zařadit ty činnosti, pro které byla nezisková organizace založena. Doplňkovou činností získává další zdroj financování, díky ní může lépe využít všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců, přispívá k plnohodnotnému využití majetku, s nímž nezisková organizace hospodaří. Neziskové subjekty poskytují v rámci své hlavní i vedlejší činnosti řadu různých specifických činností, které realizují soustavně. Poskytují různé služby, uskutečňují dodání zboží, převod nemovitosti. Majetek, především nemovitosti, také soustavně pronajímají za účelem získání příjmů.

1.2.4 Veřejná správa

Veřejná správa je:

- **funkční pojetí veřejné správy** - souhrn záměrných činností, kterými se zabezpečují úkoly na jednotlivých vládních úrovních ve veřejném zájmu, a to na úrovni státu a územní samosprávy. Jde o zabezpečování takových úkolů, za které odpovídá stát a ostatní subjekty veřejné správy. Jde o spravování, službu, dozor, organizování apod.
- **organizační pojetí (institucionální pojetí) veřejné správy** - souhrn institucí, které tuto činnost vykonávají přímo, či zprostředkovaně. Veřejná správa představuje souhrn různých výkonných orgánů na jednotlivých vládních úrovních s různou náplní činností, s různou odpovědností. (Peková a Pilný, 2002, s.61-62)

2 FUNKCE DANÍ A OBECNÉ INFORMACE K DPH

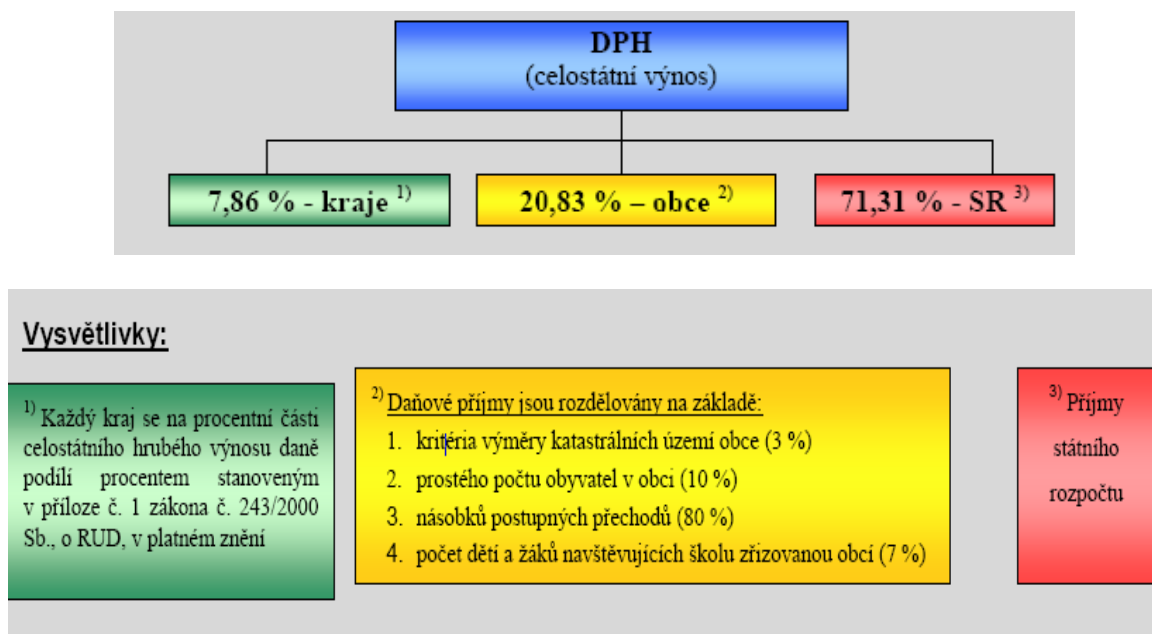
Daně jsou silným nástrojem státu k ovlivňování hospodářského vývoje. Současná daňová teorie definuje daň jako povinnou, nenávratnou, zákonem stanovenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Charakteristickou vlastností daní je skutečnost, že plnění daňové povinnosti nezakládá nárok na žádné konkrétní plnění ze strany státu.

Daně by měly v ekonomice napomáhat veřejným financím plnit tři funkce: alokační, (re)distribuční, stabilizační.

Dle Širokého (2003) alokační funkce daní řeší problematiku investování vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebu. Vláda potřebuje k naplnění svých cílů disponovat určitými prostředky a zasahovat do ekonomiky, ale příliš rozsáhlý veřejný sektor by mohl vést k alokování i těch prostředků, které by bylo možno efektivněji a méně nákladněji umístit prostřednictvím trhu. Prostřednictvím daní a transferových plateb vláda ovlivňuje (re)distribuci důchodů. V makroekonomice jsou vládní výdaje a daně fiskálním nástrojem.

V důvodové zprávě k zákonu o DPH podle stavu k 1. 1. 2013 je uvedeno, že daň z přidané hodnoty patří k významným nástrojům veřejných financí po celém světě. Tato nepřímá daň tvoří jeden ze základních pilířů daňové soustavy díky výnosům z ní plynoucích do veřejných rozpočtů. Její důležitost podtrhává i vysoká harmonizace této daně na úrovni EU. Daň z přidané hodnoty je příjmem veřejných rozpočtů. Těmito veřejnými rozpočty jsou státní rozpočet, rozpočty krajů a rozpočty obcí. Příjmy státního rozpočtu upravuje § 6 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. Příjmy rozpočtů obcí a krajů upravuje § 7 a 8 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Z pohledu rozpočtového určení daní patří DPH mezi sdílené daně.



obrázek 3 – Schéma rozdělení rozpočtového určení daní v letech 2013 až 2015
zdroj: Ministerstvo financí

DPH patří do kategorie nepřímých daní. Nepřímé daně jsou placeny a zahrnuty v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů; rozhodujícím momentem zdanění je většinou samotný akt nákupu či spotřeby příslušné komodity. Široký (2003) tuto daň dále rozvádí v tom smyslu, že nerespektuje důchodovou ani majetkovou situaci osoby, protože je vyměřena ve stejné výši pro osoby s vysokými i nízkými příjmy či bohatstvím. Daně jsou neadresné, a tak si jejich výši mnohdy ani běžný občan neuvědomí.

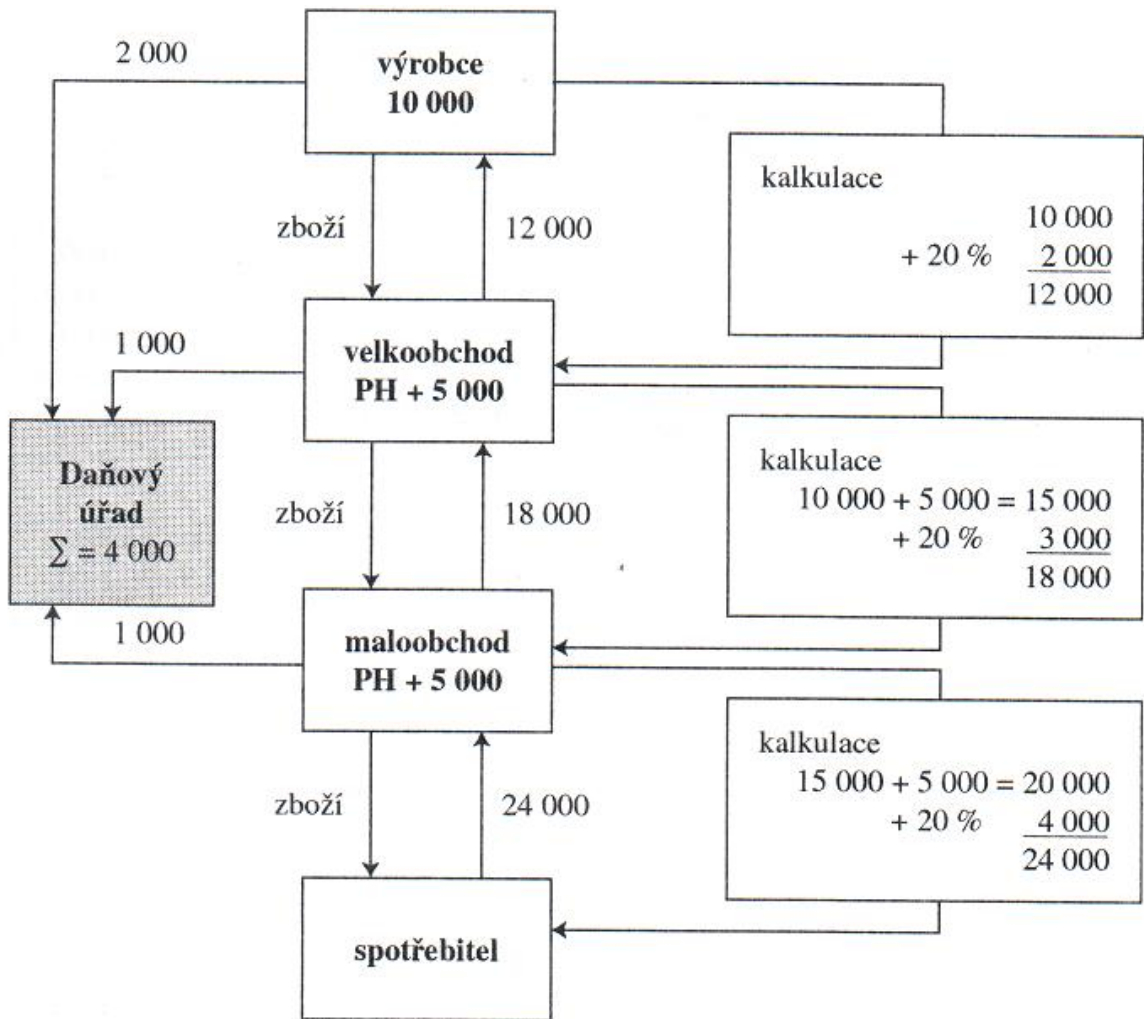
DPH je daní nepřímou. Plátce DPH uplatňuje u svých odběratelů hodnotu poskytnutého zdanitelného plnění včetně DPH. Tuto vybranou daň státu odvádí, není jeho příjmem, výnosem. Z tohoto důvodu je DPH účtováno v účtové třídě 3 – zúčtovací vztahy. Jedná se o částku vybranou od odběratele pro stát. Státu od počátku tato část z ceny za zdanitelná plnění náleží, plátce zajišťuje státu její výběr. Na druhou stranu plátce požaduje po státu vrátit daň, kterou po něm jeho dodavatel požaduje, není podmínkou nároku na vrácení skutečnost, že ji svému dodavateli i zaplatil. Jedná se tedy o nepřímý výběr daní státu prostřednictvím plátců DPH. Konečný odběratel, spotřebitel, neplátce DPH tuto daň zaplatí v ceně zboží a služeb. Každý z nás se tedy každodenně setkává s DPH, aniž si mnohdy tuto skutečnost uvědomuje.

Jedná se o nepřímý výběr daně, plátců daň odvádějí, aniž by ji měli mnohdy od odběratelů zaplacenou. Na druhou stranu si mohou po státu daň na vstupu uplatnit, aniž by ji svému

dodavateli zaplatili. Jednou z možností může být vznik nadměrného odpočtu. Stát při vzniku nadměrného odpočtu vrací plátcům daň. I proto DPH nejčastěji „láká“ k daňovým únikům.

DPH je založena na principu neutrality. Tento princip je zdůrazňován v mnoha rozsudcích nejvyššího správního soudu, týkajících se DPH. Příkladem je 1 Afs 99/2010 – 119, v němž je uvedeno, že základním smyslem tohoto principu je neutralita vybírané daně z přidané hodnoty vzhledem k délce řetězce plátců daně, pro něž by daň z přidané hodnoty neměla být nákladem, tj. daňová povinnost jednoho plátce daně by měla být následována nárokem na odpočet daně druhého plátce daně. Obecně totiž platí, že proti odpočtu daně na vstupu existuje daň na výstupu.

Podstatou daně z přidané hodnoty je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně připočte k hodnotě nakoupeného zboží, jež se jako polotovar stává součástí tohoto nového výrobku. Mechanismus DPH odstraňuje duplicitu daně, na daň již jednou zahrnutou v ceně zpracovatelských komodit se již znovu neuvaluje. Dani podléhá jen nová výroba, výrobní vstupy se již podruhé nezdaňují. (Široký, 2003, 153)



obrázek 4 – Mechanismus výpočtu daně z přidané hodnoty
 Zdroj: Šíroký, 2003, 154)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 ANALÝZA DPH U NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

3.1 Úprava DPH v tuzemské legislativě

Zákon o DPH je upraven zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH).

Již ze samotného čísla zákona o DPH je patrné, že se jedná o zákon podstatně mladší než zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DP) a přesto u zákona o DPH dochází k větším a častějším změnám, než je tomu u zákona o daních z příjmů. Nejvýraznější změna nastala v roce 2004. Do té doby byla DPH upravena zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Od 1. května 2004 začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nutnost takové výrazné změny byla dána vstupem ČR do EU.

Oblast daně z přidané hodnoty je v rámci EU výrazně harmonizována, proto celá řada ustanovení vychází z unijní legislativy, která je pro členské státy EU závazná. V současné době je základním předpisem pro oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, tzv. Recast, která platí od 1. ledna 2007. Důvodem přijetí směrnice Recast byla snaha o nahrazení značně novelizované a roztržitěné úpravy, jejímž hlavním prvkem byla směrnice Rady 77/388/EHS (tzv. Šestá směrnice), novou a jednotnou úpravou.

Od 1. ledna 2013 byl zákonem č. 502/2012 Sb., změněn zákon o DPH, a další související zákony, obsahuje především tzv. technické změny v oblasti uplatňování DPH. Dle Informace Ministerstva financí, vydané v souvislosti s novelou zákona o DPH od 1. 1. 2013, byla tato novela zákona přijata především z důvodu povinné implementace Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, pokud jde o pravidla fakturace. Dalším a zásadním důvodem byl návrh dalších opatření pro boj s daňovými úniky v oblasti DPH. Vedle těchto dvou významných oblastí novela zákona uvedla podstatné změny ve vymezení a registraci plátců daně, zavádí se institut identifikované osoby a další navazující změny. Platná úprava zákona daně z přidané hodnoty je plně slučitelná s právními akty EU, s judikaturou soudních orgánů EU a s obecnými právními zásadami práva EU.

Zákon o DPH není rozdělen na část, která by se samostatně věnovala fyzickým či právnickým osobám tak, jak je tomu u zákona o daních z příjmů. Zákon o DPH je obecně stanoven pro všechny typy organizací jednotně, a to jak podnikatelské tak neziskové, jak

pro fyzické tak i právnické osoby. V zákoně o DPH však najdeme ustanovení, která se týkají pouze osob, které nebyly založeny či zřízeny za účelem podnikání.

Je nutné si také uvědomit odlišnost kontroly DPH od kontroly daně z příjmů u neziskových organizací, tedy kontroly DPPO. Rozdělení na hlavní a vedlejší činnost je rozhodujícím kritériem u daně z příjmů, která je upravena zákonem o DP. Hlavní činnost prováděná u neziskové organizace má u DPPO jiný daňový režim jako vedlejší činnost. U kontroly DPH není toto rozdělení činnosti neziskové organizace na hlavní a vedlejší činnost stěžejní, DPH se tímto rozdělením neřídí. U DPH je důležité určení, zda se jedná o ekonomickou činnost, zda je činnost předmětem DPH, a pokud je předmětem daně, rozdělujeme dále, zda se jedná o plnění zdanitelné či osvobozené.

Definice veřejné správy není v zákoně o DPH definována. V případě, že se nenachází definice v tuzemském zákoně o DPH, přihlíží se k Šesté směrnici EU o DPH (o společném systému daně z přidané hodnoty) a k judikatuře Soudního dvora EU (dříve Evropský soudní dvůr), jehož hlavním úkolem je zajistit jednotný výklad a dodržování evropského práva po celém území EU.

Podmínky, které musí činnosti označované jako veřejná správa splňovat jsou definovány např. v rozsudku ESD C-446/98 Fazenda Pública versus Camara Municipal do Porto, a to:

- Subjekt, který vykonává příslušnou činnost, vystupuje při výkonu této činnosti jako orgán veřejné správy.
- Vykonávaná činnost podléhá zvláštnímu právnímu režimu, který se liší od režimu, ve kterém by tato činnost byla vykonávána soukromoprávními subjekty.

Pro splnění druhé podmínky je nutné, aby výkon příslušné činnosti byl nejenom upraven zvláštním právním předpisem, ale také aby tento předpis upravoval postavení neziskového subjektu, který realizuje výkon veřejné správy při této činnosti odlišně, než by tomu bylo, kdyby tento subjekt příslušnou činnost vykonával na základě smluvního vztahu, který platí pro soukromé ekonomické subjekty (např. rozsudek ESD C-231/87, 129/88 Carpaneto Piacentino, Rivergaro)

V diplomové práci jsou v tabulce č. 1 demonstrovány praktické příklady výkonu veřejné správy, je uveden odkaz na zvláštní právní předpis, není tedy tato činnost ani předmětem DPH. Je tedy patrné, že nelze jednotlivé činnosti posuzovat podle jejich povahy (viz.

příklad parkování), ale podle právního předpisu, na základě kterého je činnost vykonávána (např. odvoz odpadu podle vyhlášky oproti odvozu odpadu dle soukromoprávní smlouvy).

Veřejná správa je dle Holubové (2009b) chápána jako:

- soubor institucí (obvyklé české pojetí státní správa + samospráva)
- soubor specifických sociálních činností
- souhrn veřejných služeb

Jestliže naopak provádí veřejnoprávní subjekt na základě soukromoprávního předpisu aktivity, které může vykonávat i jiná osoba, nelze předmětnou činnost pro účely uplatňování DPH jako výkon veřejné správy posoudit.

Zákon o DPH používá označení „doplňková činnost uskutečňovaná příležitostně“, nejedná se o pojmy totožné, zaměnitelné. V informaci zveřejněné MF ČR k uplatňování DPH pro územně samosprávné celky č.j. 18/106 802/2008-181, ze dne 22. 12. 2008, je na jeho webových stránkách uvedeno, že za příležitostnou činnost je považována taková činnost, která není prováděna pravidelně, neexistuje ani předpoklad její soustavnosti vyjádřený záměrnou opakovaností. Na uskutečňování příležitostné činnosti není zpravidla vyčleněn personál a náklady i úplata za takovou činnost je v porovnání s celkovými náklady a výnosy minimální. Jedná se tedy o činnost výjimečnou, nahodilou, nepředvídatelnou, není prováděna pravidelně.

3.2 Základní pojmy spojené se zákonem o DPH

V následující části diplomové práce jsou vybrána pouze ustanovení zákona o DPH, která jsou pro další zpracování diplomové práce zásadní. Některá ustanovení zákona budou v metodické pomůcce pro lepší a názorné pochopení rozvedena na praktickém případě.

3.2.1 Obecná ustanovení

Předmět daně – ustanovení § 2 zákona o DPH

odst. 1) Předmětem daně je:

- a) dodání zboží, převod nemovitosti nebo převod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení
 1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Odst. 2) Zdanitelné plnění je plnění, které

- a) je předmětem daně a
- b) není osvobozené od daně

Při čtení zákona je velmi důležité umět rozlišit pojmy a znát význam slov v nich použitých. Základní pojmy používané v zákoně o DPH jsou vymezeny v ustanovení § 4.

Pro označení zboží a služeb, kteře jsou osvobozeny od daně, je používán v zákoně o DPH pouze pojem „plnění“. Právě neziskové nestátní organizace realizují řadu osvobozených plnění, která mají v zákoně o DPH speciálně upravena ustanovení. Zatímco dodané zboží a poskytnuté služby, které podléhají DPH, jsou v zákoně označena jako „zdanitelná plnění“.

Obrat – ustanovení § 4a zákona o DPH

Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za

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

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Osoba povinná k dani nezahrnuje do obratu úplatu za to, co neslouží k ekonomické činnosti (úplata za výkon působností v oblasti veřejné správy) a úplatu za uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (poskytování výchovy a vzdělávání, zdravotnických služeb, sociální pomoci a ostatní plnění – např. poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo kulturou, tj. činnost, která je neziskovými organizacemi realizována, pro kterou byly založeny).

Toto ustanovení zákona je vysvětleno také v Informaci k uplatňování DPH pro územně samosprávné celky č.j. 18/106 802/2008- 181, kterou vydalo Ministerstvo financí České republiky, v níž je uvedeno, že do obratu osobě povinné k dani nevstupují také přijaté prostředky např. ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, prostředků EU, pokud nejsou dotací k ceně, protože se nepovažují za úplatu za ekonomickou činnost. Pokud osoba povinná k dani uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, nevzniká jí povinnost registrace.

3.2.2 Daňové subjekty

Osoby povinné k dani – ustanovení § 5 zákona o DPH

Ustanovení § 5 odst. 1 zákona o DPH uvádí, že osoba povinná k dani je FO nebo PO, která uskutečňuje ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Co se rozumí ekonomickou činností, je definováno v ustanovení § 5 odst. 2 zákona o DPH - ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.

V následujícím odstavci § 5 zákona o DPH je uvedeno, že i stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoba podle věty první se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1 zákona o DPH.

V příloze č. 1 jsou vyjmenovány např. tato plnění:

- Dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny.
- Dodání nového zboží vyrobeného nebo nakoupeného za účelem dodání v nezměněném stavu.
- Reklamní služby uvedené v kódu SKP 74.
- Doprava pozemní a potrubní nákladní, doprava pozemní osobní uvedená v kódu SKP 60 aj.

Výše uvedené ustanovení zákona se konkrétně dotýká neziskových organizací. Tímto ustanovením na ně dopadá povinnost aplikovat zákon o DPH, neboť jsou osobami povinnými k dani při splnění zde uvedených podmínek.

Ekonomickou činností naopak není: činnost vykonávaná v pracovněprávním vztahu, činnosti zdaňované jako příjmy ze závislé činnosti a činnosti zdaňované jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba

Plátcí – ustanovení § 6 zákona o DPH

Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč.

Od 1. ledna 2015 by měla být hodnota snížena na 750 000,- Kč. Tímto by došlo k zvýšení počtu plátců DPH, neboť v případě této hodnoty se jedná o průměrnou denní tržbu 2.055,- Kč.

Ve znění zákona o DPH, platného do konce roku 2012, byla definice plátce uvedena v ustanovení § 94. Novelou zákona byla definice přesunuta do ustanovení § 6, došlo zde k zásadní změně také v určení okamžiku, od kdy se osoba povinná k dani stává plátcem DPH.

Do roku 2012 platilo, že pokud nesplní registrační povinnost osoba povinná k dani dle ustanovení § 95 odst. 1 zákona o DPH, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí.

Novela zákona o DPH platná od 1. 1. 2013 dosáhla v této oblasti výrazných změn. Na následujícím příkladě bude demonstrováno, jaké má novela zákona praktické důsledky:

ROK 2012: Osoba povinná k dani překročila obrat v lednu 2012, toto zjistila v září 2012, v září 2012 podala přihlášku k registraci k DPH a stala se plátcem od data uvedeného v rozhodnutí o registraci. Měla se však stát plátcem od 1. 4. 2012. Za období od dubna 2012 do data uvedeného na rozhodnutí by byla stanovena náhrada dle ustanovení § 98 zákona o DPH platného do konce roku 2012.

ROK 2013: Pokud osoba povinná k dani překročí stanovení obrat a nesplní svou registrační povinnost, bude registrována tzv. „zpětně“. Správce daně rozhodnutím pouze osvědčí datum, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem DPH.

Osoba povinná k dani překročí obrat v lednu 2013, zjistí to v září 2013, v září 2013 podá přihlášku k registraci k DPH, stane se plátcem od 1. 3. 2013 (dle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve (správce daně ověří, zda se tak nestalo dříve). Plátce musí podat zpětně daňová přiznání k DPH za zdaňovací období od března 2013. Za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně vzniknou plátcovi sankce dle ustanovení § 250 DŘ. Tímto postupem odpadlo stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti dle ustanovení § 98 zákona o DPH platného do konce roku 2012.

Cílem úpravy uvedené v zákoně o DPH, platné od roku 2013, bylo zjednodušení a větší přehlednosti stávajícího systému „plátcovství“, které bylo do té doby v případě překročení obratu založeno a vázáno pouze na podmínku registrace osoby povinné k dani. Dle důvodové zprávy k zákonu o DPH je nově stanovena registrační povinnost s návazností na ust. § 125 – § 131 DŘ a s předmětnou judikaturou ESD (např. C-438/09 Dankowski) otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce.

Identifikované osoby – ustanovení § 6g a §6h a §6i zákona o DPH

Jedná se o osoby povinné k dani a o právnické osoby nepovinné k dani, kterým je přiděleno DIČ pro účely DPH. Identifikovaná osoba má jen určité povinnosti – stávají se identifikovanými osobami ode dne prvního pořízení zboží z EU, které je předmětem daně. Tato plnění jsou identifikované osoby povinny přiznat v daňovém přiznání nebo podat souhrnné hlášení.

Identifikovanou osobou je i osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Osobou neusazenou v tuzemsku je jak osoba povinná k dani v EU, tak i osoba povinná k dani ze třetí země.

Identifikovanou osobou je i osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě, a to ode dne poskytnutí této služby.

Vymezení identifikované osoby bylo do zákona o DPH aplikováno až novelou zákona platnou od roku 2013. Identifikovanými osobami budou jak osoby identifikované k dani, tak osoby povinné k dani, které se nestanou plátcem z důvodu nepřekročení obrátu, ale identifikovanými osobami budou z důvodu překročení limitu pro pořízení zboží z jiného členského státu, přijetí služby od osoby registrované v jiném členském státě (ale jen povinné k dani) nebo od zahraniční osoby.

Zde je nutné si uvědomit, že se jedná se o dva odlišné pojmy „Identifikované osoby“ a „Osoby identifikované k dani“. Osoby identifikované k dani jsou podmnožinou identifikovaných osob. Osoby identifikované k dani byly vymezeny v ustanovení § 96 zákona o DPH, platného do 31. 12. 2012. Novelou zákona platnou od 1. 1. 2013 však bylo toto ustanovení zákona nahrazeno a tento pojem byl vypuštěn.

Identifikovaná osoba bude mít jenom povinnost přiznávat daň při pořízení zboží a přijetí služeb u přeshraničních transakcí. Nadále však bude při uskutečňování tuzemských plnění v postavení osoby osvobozené od uplatňování daně (vzhledem k nepřekročení obrátu),

nebudou mít tedy povinnost u tuzemských plnění uplatňovat daň. Díky této úpravě v zákonu je snížena administrativní náročnost oproti stavu před novelou. Je však nutné si uvědomit, že nebudou mít ani nárok na odpočet DPH na vstupu. V případě, že jim nevznikne daňová povinnost, nebudou ani povinny podávat DAP, budou podávat pouze souhrnné hlášení.

3.2.3 Vymezení plnění

Dodání zboží a převod nemovitostí – ustanovení § 13 zákona o DPH

Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Převodem nemovitosti se pro účely tohoto zákona rozumí převod nemovitosti, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření.

Poskytnutí služby – ustanovení § 14 zákona o DPH

Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.

3.2.4 Uskutečnění plnění a daňová povinnost

Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti – ustanovení § 21 zákona o DPH

Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

3.2.5 Daňové doklady

Daňový doklad – ustanovení § 26 zákona o DPH

Pravidla pro daňový doklad, pro vystavování daňových dokladů, náležitosti daňových dokladů, zjednodušené daňové doklady, zvláštní daňové doklady, daňové doklady při dovozu a vývozu, zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů, uchovávání daňových dokladů jsou upraveny v ustanovení § 26- §35a zákona o DPH.

Daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně. Daňový doklad může mít listinnou nebo elektronickou podobu. Daňový doklad má elektronickou podobu tehdy, pokud je vystaven a obdržen elektronicky. S použitím daňového dokladu v elektronické podobě musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje.

Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje.

Zákonná úprava daňových dokladů byla novelou zákona o DPH velmi změněna. Dle Informace Ministerstva financí - o změnách v oblasti daně z přidané hodnoty od 1. 1. 2013 bylo základním záměrem všech změn širší využití elektronických systémů pro vystavování, předávání a uchování daňových dokladů.

Cílem této úpravy bylo:

- definovat elektronický daňový doklad
- zjednodušit pravidla pro vystavování daňových dokladů a odstranit stávající administrativní zátěže a bariéry v obchodním styku,
- umožnit použití elektronických daňových dokladů v rámci všech obchodních transakcí a u všech typů daňových dokladů, které jsou definovány v zákonu o DPH
- posuzovat daňové doklady v listinné i elektronické podobě shodně,
- nově definovat věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost. Je nutné, aby tyto vlastnosti byly zajištěny po celou dobu od okamžiku vystavení daňového dokladu až do konce lhůty pro jeho uchování, a to bez ohledu na to, zda jde o daňový doklad v listinné nebo elektronické podobě,
- podpořit využití elektronické fakturace zavedením svobodné volby způsobu zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu a jeho čitelnosti,
- zavést nová pravidla pro vystavování daňových dokladů.

Vystavování zjednodušeného daňového dokladu – ustanovení § 30 zákona o DPH

Daňový doklad lze vystavit jako zjednodušený daňový doklad, pokud celková částka za plnění na daňovém dokladu není vyšší než 10 000 Kč.

Od novely zákona platné od 1.1.2013 je možné vystavit zjednodušený daňový doklad i na zdanitelná plnění hrazená bezhotovostně. Dříve bylo možné zjednodušený daňový doklad vystavit pouze v souvislosti s platbou v hotovosti.

3.2.6 Základ daně a výpočet daně, oprava základu daně a oprava výše daně, opravný daňový doklad

Základ daně - ustanovení § 36 zákona o DPH

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Základ daně také zahrnuje: jiné daně, cla, dávky nebo poplatky, spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41, daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv, a to podle právní úpravy těchto daní, dotace k ceně, vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění, při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou, při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

3.2.7 Sazby daně a oprava sazby daně

Sazby daně u zdanitelného plnění - ustanovení § 47 zákona o DPH

U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje

- a) základní sazba daně ve výši 21 %, nebo
- b) snížená sazba daně ve výši 15 %.

Od 1. 1. 2013 dochází ke zvýšení sazby daně o jeden procentní bod u obou sazeb. Základní sazba se v jiných členských státech EU pohybuje v rozmezí od 15 – 27%. Ve srovnání s jinými státy EU snížená sazba v ČR patří k nejvyšším. V jiném členském státě je 15% sazba DPH základní sazbou DPH.

U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. U přijaté úplaty za zdanitelné plnění se uplatní sazba daně platná pro toto zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty.

U zboží se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U zboží uvedeného v příloze č. 3, tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba daně.

U služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba daně.

U převodu nemovitosti se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak.

3.2.8 Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně - ustanovení § 51 zákona o DPH

Při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52), rozhlasové a televizní vysílání (§ 53), finanční činnosti (§ 54), penzijní činnosti (§ 54a), pojišťovací činnosti (§ 55), převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56), výchova a vzdělávání (§ 57), zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58), sociální pomoc (§ 59), provozování loterií a jiných podobných her (§ 60), uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, provozování loterií a jiných podobných her (§ 60), ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61), dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).

V této části zákona jsou zahrnuty činnosti, které jsou velmi často poskytovány neziskovými organizacemi (výchova a vzdělání, zdravotní služby, sociální pomoc). V ustanovení § 61 jsou vyjmenovány činnosti, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně přímo za podmínky, že jsou vykonávány neziskovou organizací. Jejich zařazení do činností osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně sebou přináší výhodu, že nejsou zatíženy DPH na výstupu, s tím je však spojena vyšší administrativa a nutnost větší pozornosti při účtování DPH. (§ 76 – 78d).

Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení - ustanovení § 56 zákona o DPH

Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce se může rozhodnout, že i po uplynutí této lhůty uplatní daň.

Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

Novelou zákona o DPH, platnou od 1. 1. 2013, je dána daňovým subjektům možnost volby vykazovat převod nemovitosti po zákonem stanovené lhůtě jako zdanitelné plnění. Původní tříletá lhůta byla prodloužena na pět let. Řada neziskových organizací jak státních tak nestátních vlastní nemovitosti, které pronajímají. Příjem z nájmu je jejich zdrojem příjmů. V tomto případě je nutné si uvědomit, že i když se jedná o plnění osvobozené, počítá se souhrn jejich úplat do obratu dle § 4a zákona o DPH.

Dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně - ustanovení § 62 zákona o DPH

Plněním osvobozeným od daně je dodání zboží, u kterého při pořízení, popřípadě při změně účelu použití, plátce nemohl uplatnit nárok na odpočet daně, protože je používal k uskutečnění plnění osvobozených od daně.

3.2.9 Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně**Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně - ustanovení § 63 zákona o DPH**

§ 64 až 71f upravuje plnění, která jsou osvobozena od 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), dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71a až 71f).

U těchto plnění je umožněn nárok na odpočet daně, neboť v případě, že by byla uskutečněna v tuzemsku, podléhala by vždy dani, byla by u nich daň na výstupu odvedena. U těchto plnění se daňová povinnost přenáší na odběratele plnění.

3.2.10 Odpočet daně

Nárok na odpočet daně - ustanovení § 72 zákona o DPH

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku aj.

Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1. Nárok na odpočet daně vzniká plátcovi okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.

Nárok na odpočet daně - ustanovení § 73 zákona o DPH

odst. 1 - Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:

- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
- b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,

- c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 3 až 5, daň přiznat a mít daňový doklad,
- d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 3 až 5, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
- e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

odst. 2 - Plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky podle odstavce 1.

odst. 3 - Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky.

odst. 6 - Převyšuje-li částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu výši daně, která má být uplatněna podle tohoto zákona, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani, která má být uplatněna podle tohoto zákona. Je-li částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu nižší, než která má být uplatněna podle tohoto zákona, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani uvedené na daňovém dokladu.

Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši -- ustanovení § 75 zákona o DPH

odst. 1 - Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.

odst. 2 - V případě přijatého zdanitelného plnění určeného k uskutečňování svých ekonomických činností, které plátce použije zčásti rovněž pro účely s nimi nesouvisejícími, si plátce může zvolit, že uplatní nárok na odpočet daně v plné výši. Část přijatého zdanitelného plnění, kterou použije pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi, se poté považuje za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a). Postup podle tohoto odstavce nelze uplatnit v případě dlouhodobého majetku.

Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši -- ustanovení § 76 zákona o DPH

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

Vyrovnění odpočtu daně - ustanovení § 77 zákona o DPH

Původní odpočet daně uplatněný u obchodního majetku před jeho použitím, s výjimkou dlouhodobého majetku, podléhá vyrovnění, pokud ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 3 plátce tento majetek použije v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně.

Úprava odpočtu daně - ustanovení § 78 zákona o DPH

Původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Obdobně se postupuje v případě, kdy plátce při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně neměl, protože daný majetek byl původně určený k použití v rámci ekonomických činností plátce pro účely, které nezakládají nárok na odpočet daně.

Lhůta pro úpravu odpočtu daně činí 5 let a počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen. V případě staveb, bytů, nebytových prostor a jejich technického zhodnocení a v případě pozemků se lhůta pro úpravu odpočtu daně prodlužuje na 10 let.

Režim přenesené daňové povinnosti – ustanovení § 92a - 92g zákona o DPH

V režimu přenesené daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění uskutečněno, povinen priznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, je povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Za správnost vypočtené daně odpovídá plátce, pro kterého je plnění uskutečněno.

U neziskových organizací se můžeme nejčastěji setkat s poskytnutím stavebních nebo montážních prací, na které se režim přenesené daňové povinnosti vztahuje od 1. 1. 2012 – viz. § 92e zákona o DPH. Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti.

Od 1. 1. 2013 bylo ustanovení § 92e rozšířeno o odstavec 2 z důvodu častých problémů a sporů mezi dodavatelem a odběratelem. Uvádí se zde, že pokud plátce, který uskutečnil v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odst. 1 zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.

Ministerstvo financí vydalo Informaci GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH, jsou zde také podány informace týkající se neziskového sektoru, je zde uvedeno, že toto ustanovení zákona se neaplikuje, jestliže příjemce plnění (plátce) požizuje přijaté zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu, nebo výlučně pro plnění, které není předmětem daně, není v postavení osoby povinné k dani - to znamená, že plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, uplatní daň na výstupu, daň přizná a zaplatí (běžný mechanismus). Obdobně se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti, pokud např. obec požizuje plnění pro potřeby související výlučně s její činností při výkonu veřejné správy, při níž se nepovažuje za osobu povinnou k dani (viz § 5 odst. 3 zákona o DPH).

Režim přenesené daňové povinnosti, § 92e zákona o DPH - poskytnutí stavebních nebo montážních prací je v zákoně o DPH zakotvena od roku 2012. U neziskových organizací není rozhodující, zda jsou stavební práce určeny pro hlavní či vedlejší činnost. Posuzuje

se zejména, zda jsou stavební práce poskytnuty mezi plátcí DPH a zda se jedná o stavební práce dle § 92e (CZ-CPA 41 - 43). U obcí a krajů je pohled speciální, zde se posuzuje, zda obec v obchodním vztahu vystupuje jako veřejnoprávní subjekt (v této obchodní transakci vystupuje jako neplátce DPH) - neuplatnil by se režim přenesené daňové povinnosti, nebo zda obec poskytne DIČ, vystupuje jako plátce - je uplatněn režim přenesené daňové povinnosti. Skutečnost, že neziskový subjekt vztahuje stavební práce k činnosti, která je osvobozena od daně, nemá žádný vliv na rozhodování, zda uplatnit režim přenesené daňové povinnosti či nikoli. Příjemce, nezisková organizace, má povinnost v případě přijetí stavebních prací od plátce u tohoto přijatého zdanitelného plnění odvést daň na výstupu a současně v každém jednotlivém případě posuzuje, zda má nárok na odpočet daně či nikoli, shodně jako u každého jiného přijatého zdanitelného plnění. Pokud budou stavební práce použity jen k uskutečnění zdanitelného plnění - má plný nárok na odpočet daně. V případě, že budou použity pouze k osvobozenému plnění, nemá nárok na odpočet daně vůbec, pokud budou použity k uskutečnění osvobozeného i zdanitelného plnění, má nárok na odpočet daně v krácené výši. Při aplikaci režimu přenesené daňové povinnosti je veškerá odpovědnost za správně odvedenou daň na příjemci zdanitelného plnění. Jestliže dodavatel uvede daň na daňovém dokladu, odběratel ji zaplatí, nemá nárok na odpočet daně. Jedná se o daňový doklad, který nebyl vystaven dle zákona o DPH, viz. §73 odst. 6 zákona o DPH. Také v tomto případě má odběratel povinnost daň na výstupu odvést, i když ji dodavateli zaplatil v ceně. Nesprávný postup je možné opravit tak, že dodavatel vystaví opravný daňový doklad dle § 43 zákona o DPH a na základě tohoto dokladu odběrateli zaplacenou daň vrátí.

3.2.11 Správa daně v tuzemsku

Správa daně v tuzemsku je upravena v hlavě IV. zákona o DPH. Jsou zde blíže specifikována pravidla pro: místní příslušnost (§93a), registraci plátce (povinnou i dobrovolnou § 94, § 94a), informační povinnost účastníka sdružení (§95), skupinová registrace (§ 95a), povinný registrační údaj (§96) – osoba povinná k dani musí uvést čísla všech svých účtů u poskytovatele platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost, registrace identifikované osoby (§97), zveřejnění údajů z registru plátců a identifikovaných osob (§98), zdaňovací období a jeho změna (§99, § 99a), evidence pro účely daně z přidané hodnoty (§100 a 100a), daňová přiznání a splatnost

daně (§101), souhrnné hlášení (§102), zrušení registrace (§106 – 107a), osoby povinné přiznat a zaplatit daň (§108)

4 METODICKÁ POMŮCKA PRO KONTROLU DPH U NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

Metodickou pomůcku lze chápat jako doporučený postup při průběžném účtování DPH, ale také jako pomůcku pro provedení si celkové kontroly DPH za kalendářní rok, např. před předložením dokladů ke kontrole.

Metodická pomůcka byla vypracována v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH). K jejímu zpracování a pochopení problematiky byly využity jak informace uvedené na stránkách Ministerstva financí ČR a České daňové správy, tak také odborné články, kde byly podány podrobnější informace k vybraným ustanovením zákona u neziskových organizací a také poznatky získané z praxe.

Kontrola daně z přidané hodnoty spadá do kompetencí finančního úřadu. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ), upravuje procesní postupy v souvislosti se správou daní. Daňová přiznání ať řádná či dodatečná jsou prověřována z pohledu správnosti, průkaznosti nebo úplnosti buď daňovou kontrolou, která je upravena v ustanovení § 85 - § 88 DŘ nebo postupem k odstranění pochybností, který je upraven v ustanovení § 89 – 90 DŘ. Správce daně je oprávněn učinit také u daňového subjektu místní šetření, v rámci kterého ověří podklady, z nichž bylo podané daňové přiznání k DPH sestaveno. V případě vzniku pochybností je zahájen postup k odstranění pochybností.

Metodická pomůcka je pomocným materiálem, který umožní odhalení nedostatků v uplatnění zákona o DPH, bude doporučeno, jaké skutečnosti je nutné ověřit při kontrole DPH.

V následujících bodech je kladen důraz na ty skutečnosti, u nichž dochází k chybám, je zdůrazněno, na co je třeba soustředit pozornost tak, aby se předešlo k chybování v uplatnění zákona o DPH.

4.1 Příprava na kontrolu

Neziskové subjekty vznikají podle různých právních předpisů, mají přiděleno identifikační číslo a podléhají registrační povinnosti u správce daně podle ustanovení § 125 DŘ, pokud mají příjmy, které jsou předmětem daně.

Pro účely DPH jsou v postavení osoby povinné k dani a mají rovněž registrační povinnosti k DPH.

Neziskové organizace jsou založeny na základě zakládací či zřizovací listiny. S jejím obsahem je nutné se seznámit před samotnou kontrolou, neboť právě v tomto dokumentu je vymezena činnost neziskové organizace, její hlavní poslání, je zde vymezen majetek a majetková práva a povinnosti a okruhy doplňkové činnosti, dále je zde uvedeno, kdo je zřizovatelem neziskové organizace.

Před zahájením daňové kontroly se snažíme získat informace o činnosti kontrolovaného daňového subjektu z dostupných materiálů, ze zřizovací listiny, z účetní závěrky a jejích příloh. Z údajů zde uvedených lze vyčíst, jaká je činnost organizace, zda realizuje činnost osvobozenou od daně či zda uskutečňuje zdanitelná plnění, zda se v kontrolovaném zdaňovacím období událo něco výjimečného, zda má daňový subjekt majetek, který může pronajímat, může tedy uskutečňovat osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně, zda organizace prodávala majetek, či nemovitosti apod.

Pokud je v příloze k účetní závěrce uvedeno, že v kontrolovaném roce došlo k prodeji majetku – nemovitosti, ověříme, zda bylo uskutečněno jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně. Pokud ano, je důležité u neziskové organizace ověřit, zda nevznikly s prodejem majetku výdaje za služby, u nichž by neměla nárok na odpočet daně. V případě, že by byly tyto služby zakoupeny od plátců daně, je vhodné ověřit, zda nebyl uplatněn nárok na odpočet daně.

Kontrolní orgán při provádění celkové kontroly DPH porovnává své úvahy s údaji:

- uvedenými v přiznání k DPPO
- uvedenými v příloze k účetní závěrce, kde kontrolovaný daňový subjekt podrobněji specifikuje svou činnost
- ve výkazu zisku a ztráty

Před daňovou kontrolou neziskové organizace je vhodné si přečíst výroční zprávu za období, jež má být kontrolováno. Také v tomto dokumentu lze zjistit položky, které mohou být pro kontrolu zajímavé.

Při zpracování přiznání k DPPO by nemělo být zapomínáno na souvislosti s DPH. Je vhodné ověřit údaje v přiznání k DPPO :

- na řádku 40 – jsou zde uvedeny náklady, které daňový subjekt vylučuje z daňově uznatelných nákladů. Je nutné v těchto případech ověřit, zda daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně. Pokud ano, zda oprávněně. Ověřit, z jakého důvodu jsou vyloučeny u daně z příjmů zatímco u DPH odpočet daně zůstává zachován (např. jsou zde vyloučeny náklady týkající se reprezentace);
- na řádku 20 – zde se uvádí položky, které zvyšují základ daně, nepeněžní příjmy a částky neoprávněně zkracující příjmy např. se může jednat o zvýšení základu daně z důvodu ceny obvyklé atd., v případě navýšení základu daně ověřit, zda neměla být zvýšena i daň na výstupu v případě, že se jednalo o uskutečněné zdanitelné plnění;
- na řádku 101- zde uvádí nezisková organizace příjmy, které nejsou předmětem daně, např. příjmy z činností dle statutu, u kterých jsou výdaje vyšší, dotace atd.;
- na řádku 110 uvádí osvobozené příjmy dle § 19 zákona o daních z příjmů – např. členské příspěvky – dle ustanovení § 61 písm. a) zákona o DPH je plněním osvobozeným poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran, hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení a jiných právnických osob, které nebyly založeny za účelem podnikání. V případě, že jsou zde členské příspěvky uvedeny, je vhodné ověřit, zda byla členům za ně poskytnuta protihodnota a zda byla zahrnuta do osvobozených plnění – má vliv na vypořádací koeficient.

Ke kontrole DPH je nutné si nechat vždy předložit evidenci pro účely daně z přidané hodnoty vedenou v souladu s ustanovením § 100 zákona o DPH a dále je vhodné si nechat předložit účtovou osnovu, používanou neziskovou organizací a hlavní knihu. Z ní pak vybrat účty, které budou pro kontrolu zajímavé:

- účty výnosů: účty výnosů z prodeje vlastních výrobků – účet 601, výnosy z prodaného zboží – účet 604, jiné výnosy z vlastních výkonů – účet 609, výnosy z prodeje materiálu – účet 644, ostatní výnosy z činností – účet 649.
- účty nákladů: spotřeba materiálu – účet 501, prodané zboží – účet 504, náklady na reprezentaci – účet 513 – u těchto položek by neměla mít nezisková organizace nárok na odpočet daně, prodaný materiál – účet 544, manka a škody – účet 547 - v případě, že je na tomto účtu účtováno, necháme si předložit vnitřní směrnici, kde by měla mít nezisková organizace stanoveno, kdy je manko do normy, nad normu. V případě, že je účtováno i o manku nad normu a byl při nákupu uplatněn nárok na odpočet daně, bude manko řešeno v rámci kontroly. Vždy je nutné doložit, jaké kroky společnost učinila v souvislosti se zabráněním manku a škodě (např. nahlášení na policii).

Dle DŘ (ustanovení § 81 odst. 2, § 86 odst. 4) si může správce daně vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. V případě, že kontrolovaný subjekt předá správci daně požadované doklady na technickém nosiči dat, ušetří čas nejen sobě, ale i správci daně.

Pečlivá příprava na kontrolu práci nejen zrychlí, ale i zkvalitní. Kontrola DPH by měla být složena z kontroly výkazů a z kontroly konkrétních dokladů.

4.2 Fyzická kontrola dokladů

4.2.1 Kontrola evidence pro účely daně z přidané hodnoty

Při samotné kontrole dokladů začínáme kontrolou evidence pro účely daně z přidané hodnoty, ověřujeme její návaznost na podané daňové přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období. Pokud budou zjištěny rozdíly, je nutné je v rámci daňové kontroly řešit.

V případě, že údaje nenavazují na podané daňové přiznání:

- není možné ověřit, z jakých podkladů bylo sestaveno;

- vznikají pochybnosti o tom, zda jsou přiznána všechna zdanitelná i osvobozená plnění;
- nevíme, jaká konkrétní přijatá zdanitelná plnění byla přijata a zahrnuta do daňového přiznání k DPH, u nichž daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně;
- zda byla u všech uskutečněných zdanitelných plnění splněna povinnost odvést daň na výstupu atd.

V případě, že kontrolní orgán při daňové kontrole zjistí, že evidence pro daňové účely k DPH nebyla vedena vůbec, či nebyla vedena dostatečně spolehlivě, nelze mnohdy daň stanovit na základě dokazování (dle ustanovení § 92 DŘ). Správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně by tedy postupoval dle ustanovení § 98 DŘ. Mnohdy se však stávají chyby způsobené dodatečnými opravami. V evidenci pro účely DPH je proto nutné průběžně sledovat, zda se shoduje s účtováním na účtu 343. Není výjimkou, že daňový doklad je zaúčtován, zatímco v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty není zařazen. K tomuto chybnému kroku v řadě případů dochází u daňových dokladů vydaných, které byly dodatečně vystaveny s datem uskutečnění zdanitelného plnění již uzavřeného období. U daňových dokladů přijatých se zase dodatečně provede oprava, která také nebyla zapsána do již vytištěné evidence.

Při kontrole je vhodné v evidenci pro účely DPH zjistit položky, které jsou cenově nejvýznamnější, které zásadním způsobem ovlivňují výslednou daňovou povinnost, těmto při kontrole věnovat pozornost. Dále je namístě ověřit, zda výsledná daňová povinnost odpovídá událostem, které se uskutečnily v příslušném zdaňovacím období.

V případě, že nezisková organizace vykazuje osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, je vhodné v přiznání k DPH ověřit, zda daňový subjekt vykazuje přijatá zdanitelná plnění v krácené výši. V případě, že tomu tak není, vyvolává tato skutečnost pochybnost, kterou je nutné v rámci kontroly odstranit.

4.2.2 Kontrola vydaných daňových dokladů

Po kontrole evidence pro daňové účely k DPH přistoupíme ke kontrole vydaných daňových dokladů. Správce daně či kontrolující osoba tak postupuje z důvodu, aby se blíže seznámila s činností daňového subjektu s tím, jaká uskutečněná osvobozená či zdanitelná plnění byla uskutečněna. Rovněž účetní neziskové organizace by měla nejdříve vědět, jaké akce v jakém daňovém režimu se v příslušném zdaňovacím období uskutečnily a až poté navazovat přijaté daňové doklady na výstupy – vydané daňové doklady.

Při kontrole vydaných daňových dokladů je třeba každou činnost neziskové organizace rozdělit do základních třech skupin: činnost, která není předmětem daně, zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně. Zákon o DPH dále rozlišuje uskutečněné osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně, která jsou vyjmenována v ustanovení § 63 zákona o DPH a osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně, která jsou uvedena v ustanovení § 51. Toto rozdělení je vždy velmi důležité nejen pro správné uplatnění daně na výstupu, ale zásadní vliv má také na uplatnění daně na vstupu, jak již plyne z názvu – bez nároku na odpočet daně – s nárokem na odpočet daně.



obrázek 5 – Rozdělení činnosti neziskové organizace
zdroj: vlastní

Při kontrole faktur vydaných ověřujeme správnost zařazení do příslušného daňového režimu dle obrázku č. 5.

Právnícké osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, uskutečňují ekonomické činnosti, které jsou mnohdy podle § 51 zákona o DPH plněním osvobozeným od daně.

Ekonomickou činností neziskového subjektu je poskytování služeb např. ubytovacích, reklamních, parkovacích, pronájem movitého majetku apod. nebo dodání zboží např. knih, časopisů, drobných předmětů, upomínkových předmětů apod. jiným subjektům za úplatu. Tyto činnosti jsou zdanitelným plněním.

Z hlediska zákona o DPH není rozhodující, zda příspěvkové organizace mají ekonomické činnosti uvedené jako hlavní nebo doplňkové činnosti. Je ale důležité, zda činnosti uskutečňují samostatně, soustavně a za účelem získání příjmu, a zda plnění, která uskutečňují, jsou plněními zdanitelnými nebo osvobozenými od daně.

Jelikož výkon veřejné správy není z hlediska zákona o DPH ekonomickou činností, není předmětem daně, není možné u přijatých zdanitelných plnění, určených pro jejich realizaci a zajištění, uplatnit nárok na odpočet daně.

Při kontrole faktur vydaných je důležité umět rozlišit, co je předmětem daně.

Při kontrole DPH u neziskových organizací je velmi důležité uvědomit si, co je předmětem daně a co předmětem daně není. Zejména u obcí a krajů je v rámci jejich činnosti zajišťováno velké množství činností, které jsou výkonem veřejné správy a nejsou ekonomickou činností z pohledu DPH. Je tedy velmi důležité umět oddělit z činnosti obcí a měst veřejnou správu, neboť ta je mimo režim DPH.

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny příklady činností, které u územního samosprávného celku patří do výkonu veřejné správy, nejsou předmětem daně, DPH tedy nepodléhají, nepočítají se ani do obrátu rozhodného pro registraci k DPH. Jedná se o činnosti, ke kterým je územní samosprávný celek zákonně pověřen.

Obec realizuje činnost	Typ činnosti – daňový režim
Vymezení zón placeného stání (parkování)	<p>Výkon veřejné správy v případě, že se jedná o úplatu přijatou v souvislosti s vymezením zón placeného stání podle ust. § 23 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, nejedná se o předmět daně.</p> <p>Pokud se však jedná o úplatu za parkování (poskytnutí parkovací služby), jde o ekonomickou činnost, jde o předmět daně.</p>
Zápisy do matriky	Vedení matriky dáno obcím zákonem č. 301/2000 Sb., o matrikách, jménu a příjmení a o změně některých souvisejících zákonů – jde o výkon státní správy, není předmětem daně.
Těžba horniny na území obce – báňský úřad převádí platbu obci, na jejímž území se nerosty těží.	Podle § 32a zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů, je subjekt, který těží nerosty, povinen platit báňskému úřadu roční úhradu z dobývacího prostoru. Báňský úřad převádí část této platby na účet obce, na jejímž území se nerosty těží. Proto obec v tomto případě neposkytuje zmíněnému subjektu právo těžit nerosty na svém území za úplatu. Nejde o úplatu za poskytnutou službu, není předmětem daně.
Vybírání místních poplatků – např. poplatek za psa, lázeňský nebo rekreační poplatek, za provozovaný výherní hrací přístroj, za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů aj.	Upraveno zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů - nejedná se o úplatu za ekonomickou činnost, úplata za výkon veřejné správy.
Vybírání správních poplatků – např. za vydaná povolení, rozhodnutí, osvědčení, za ověření listin, za vydání dokladů.	Upraveno zákonem č. 634/2004 o správních poplatcích - nejedná se o úplatu za ekonomickou činnost, není předmětem daně.
Činnost městské policie pro jinou obec	Poskytnuté plnění na základě veřejnoprávní smlouvy

Tabulka 1 – Praktické příklady výkonu veřejné správy

Zdroj: vlastní

V následující tabulce jsou uvedeny činnosti, které jsou předmětem daně, tyto činnosti může vykonávat jakýkoli jiný daňový subjekt, jedná se o ekonomickou činnost. Tato činnost podléhá režimu DPH. Pokud tedy nezisková organizace realizuje níže uvedené činnosti, chová se jako každý jiný daňový subjekt.

Obec realizuje činnost	Typ činnosti – daňový režim
Obec provozuje restauraci.	Podléhá základní i snížené sazbě daně, dle druhu dodaného zboží a poskytnuté služby.
Kopírovací služby pro občany (smluvní)	Podléhá základní sazbě DPH.
Dlouhodobý nájem nemovitosti	Může být osvobozené plnění či zdanitelné.
Krátkodobý nájem sálu	Podléhá základní sazbě DPH.
Poskytnutí práva pro využití prostor pro umístění reklamy	Zdanitelné plnění – základní sazba DPH
Hlášení místního rozhlasu o příjezdu obchodníka do vsi - reklama	Zdanitelné plnění – základní sazba DPH

Tabulka 2 – Praktické příklady, kdy obec vykonává ekonomickou činnost zdroj: vlastní

U příspěvkové organizace zřízené veřejnoprávním subjektem jsou také specifika, na která je třeba pamatovat při účtování DPH. Příspěvková organizace zapsaná v obchodním rejstříku jako právnická osoba, na kterou zřizovatel přenesl vykonávání činností, ke kterým je povinen podle zvláštních právních předpisů, je osobou povinnou k dani, pokud uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Pokud příspěvková organizace vykonává činnost za příspěvek, který jí poskytl zřizovatel, nejedná se o ekonomickou činnost, která by byla předmětem daně, protože z hlediska zákona o DPH se příspěvek poskytnutý zřizovatelem nepovažuje za úhradu za uskutečněnou ekonomickou činnost. Jestliže však zřizovatel přeneše na příspěvkovou organizaci výkon veřejné správy, který spočívá ve výběru správních nebo místních poplatků, nebo jiných poplatků hrazených občany na účet zřizovatele, považuje se příspěvková organizace pro účely zákona o DPH za veřejnoprávní subjekt a při výběru poplatků se nepovažuje za osobu povinnou k dani.

Příspěvková organizace realizuje činnost	Typ činnosti – daňový režim
za příspěvek, který jí poskytuje zřizovatel - obec	Tato činnost není předmětem daně, jelikož příspěvek není úhradou za ekonomickou činnost (ust. § 2 zákona o DPH stanoví dodání zboží a poskytnutí služeb za úplatu). Př. údržba čistoty obce, správa hřbitova, organizování dopravy
jménem a na účet obce	V tomto případě je nutné rozlišit, zda pouze vybírá úhradu např. za povolené stání na vymezených místech – vybírá poplatky jménem a na účet obce – nemusí zahrnout do základu daně viz. § 36 odst. 11 zákona o DPH
vlastním jménem a na vlastní účet	Např. provoz parkoviště, lázní, osobní přeprava – jedná se o zdanitelné plnění

Tabulka 3 – Činnost příspěvkové organizace zdroj: vlastní

Příspěvky od zřizovatele bývají také někdy označovány jako dotace z veřejných prostředků. Může se jednat o dotace z Evropských strukturálních fondů, ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí, svazků obcí, z rozpočtů cizího státu, případně dotace na výstavbu kanalizace, obecního parku aj.

U kontroly faktur ověříme, zda byl správně stanoven základ daně.

Dle ustanovení § 36 zákona o DPH základ daně zahrnuje také dotaci k ceně. Je třeba si uvědomit, že je rozdíl mezi pojmy dotace a dotace k ceně. Pokud nebude správně stanoven základ daně, nebude správně přiznána ani daň.

Jedná se o odlišné pojmy, není možné je zaměňovat. V zákoně o DPH je v ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) definováno, co se rozumí dotací k ceně. Tato částka vstupuje do základu daně dle § 36 odst. 3 písm. d).

Za dotací k ceně se považují:

- přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtu územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů EU či podle programů obdobných (tedy z veřejných zdrojů)
- pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny
- 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.

Na následujícím příkladě je vysvětlen pojem dotace k ceně v souvislosti s aplikací zákona o DPH:

Příspěvková organizace získala dotaci na pořádání kurzu o EU. Účastnický poplatek byl vyčíslen v celkové hodnotě 400,- Kč na osobu na jeden seminář. Příspěvková organizace se ve smlouvě o poskytnutí dotace zavázala, že jednotlivým účastníkům poskytne slevu z ceny ve výši 300,- Kč na osobu a na seminář. Z částek, které přijímá jako úplatu za poskytnutou službu od účastníků, odvádí DPH na výstupu. Po vyhodnocení každého semináře obdrží příspěvková organizace od poskytovatele dotace finanční prostředky

ve výši 300,- Kč za jednotlivého účastníka. Tuto přijatou dotaci k ceně příspěvková organizace musí zahrnout do základu daně a uplatnit DPH na výstupu. Účastnický poplatek 400,- Kč je tedy celková hodnota základu daně a daně.

Obsah smlouvy je vždy rozhodující a konkrétní podmínky, které stanoví poskytovatel dotace. Kdyby však nebyla ve smlouvě určena povinnost poskytnout plnění se slevou z ceny, nejednalo by se o dotaci k ceně, o kterou by musel být zvýšen základ daně. Dotace, která není dotací k ceně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) zákona o DPH se ani neuvádí v daňovém přiznání k DPH, nezahrnuje se ani do výpočtu pro krátcí koeficient. Dotace k ceně je podporou spotřeby určitého zboží či služeb.

Dále je nutné rozlišit tzv. poskytnutí dotace, na kterou je vázáno protiplnění ze strany neziskové organizace. Jedná se o situaci, kdy např. nezisková organizace obdrží „dotaci“ na pořádání akce, na druhou stranu se zaváže, že na této akci nezisková organizace poskytne reklamu poskytovateli dotace. V tomto případě se nejedná o dotaci, ale o formu úhrady za zdanitelné plnění. Dotace, které se nebudou zahrnovat do základu daně, nikdy nesmí být vázány na protiplnění ze strany příjemce.

Shrnutí: U kontroly vydaných daňových dokladů je důležité ověřit:

- jaké konkrétní činnosti daňový subjekt uskutečňuje;
- zda byla uplatněna sazba daně či osvobození od daně v souladu se zákonem o DPH
- zda jsou daňové doklady formálně správné, tj. zda obsahují všechny předepsané náležitosti;
- zda byl správně stanoven základ daně;
- u daňových dokladů, na nichž je fakturováno plnění bez daně na výstupu, zda je v souladu se zákonem o DPH uveden odkaz na konkrétní ustanovení zákona, dle kterého je plnění osvobozeno. Není výjimkou, že až v případě, kdy se má uvést odkaz na konkrétní ustanovení zákona o DPH, tak daňový subjekt zjistí, že se fakticky nejedná o osvobozené plnění, ale zdanitelné nebo se jedná pouze o finanční tok, který nepodléhá režimu DPH;
- kde je fakturováno osvobozené plnění, zda jsou splněny podmínky pro osvobození. V případě, že nezisková organizace není schopna prokázat osvobození u uskutečněného plnění, je pravděpodobné, že bude v rámci kontroly zdaněno.

Zákon o DPH umožňuje osvobodit uskutečněná plnění, je však na každém plátcí DPH, zda unese důkazní břemeno a prokáže, že byl fakticky oprávněn uplatnit osvobození od daně, např. dodání zboží osobě registrované k dani do jiného členského státu – ustanovení § 64 zákona o DPH atd.;

- zda byla odvedena daň na výstupu ve zdaňovacím období v souladu se zákonem o DPH;
- v případě, kdy daňový subjekt uvádí, že místo plnění není v tuzemsku, zda je stanoveno místo plnění v souladu se zákonem o DPH;
- zda byla u přijatých záloh za uskutečněné zdanitelné plnění splněna povinnost přiznat daň na výstupu ke dni přijetí úplaty;
- zda při přeúčtování bylo postupováno v souladu s ustanovením § 36 odst. 11 zákona o DPH, dále zda bylo účtováno na zúčtovacích vztazích.

U vydaných opravných daňových dokladů je vhodné ověřit, zda je schopna kontrolovaná nezisková organizace doložit, že odběratel obdržel opravný daňový doklad (§ 42 odst. 3 písm. b), § 43 odst. 1, § 44 odst. 1 písm. d) a zda ho nezisková organizace zařadila do správného zdaňovacího období či zda provedla opravu základu daně a výše daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, pokud neměla povinnost vystavit opravný daňový doklad (§ 42 odst. 3 písm. c), § 43 odst. 1 a opravu provedla ve správném zdaňovacím období.

4.2.3 Kontrola přijatých daňových dokladů

Neziskové organizace uskutečňují činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Je proto nutné vždy u každého jednotlivého přijatého zdanitelného plnění ověřit, k jaké činnosti bude použito, zda má nezisková organizace nárok na odpočet daně či nikoli. Této návaznosti je třeba věnovat maximální pozornost, neboť zde dochází nejčastěji k pochybení.

Proto, aby mohl být uplatněn nárok na odpočet daně, musí být splněny podmínky uvedené v ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH. Při kontrole přijatých daňových dokladů ověřuje, zda byla splněna základní podmínka stanovená v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH,

a to že přijaté zdanitelné plnění daňový subjekt použije v rámci svých ekonomických činností pro účely zde uvedených.

Vybrané účetní jednotky však nemají u přijatých daňových dokladů od plátců daně, kde předmět zdanitelného plnění je určen na výkon veřejné správy, nárok na odpočet daně, neboť nebyla splněna základní podmínka uvedená v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH. V případě, že přijaté zdanitelné plnění použije vybraná účetní jednotka jak pro výkon veřejné správy, tak pro realizaci své ekonomické činnosti, má nárok na odpočet daně jen v poměrné výši.

Při kontrole jednotlivých přijatých daňových dokladů je třeba vždy jednoznačně určit, k čemu bylo přijaté zdanitelné plnění použito, či bude použito, neboť od toho se odvíjí nárok na odpočet daně. Vždy je nutné umět zařadit, k jaké činnosti bude použito, dle obrázku č. 5.

Pro kontrolu DPH u přijatých daňových dokladů je třeba zajistit předání přesných informací k účtování DPH.

Pro správné účtování DPH je třeba zajistit u neziskových organizací podávání přesných a velmi podrobných informací ke každému konkrétnímu přijatému zdanitelnému plnění, zejména jsou nezbytné informace o tom, k jakému účelu, k jaké akci bude přijaté zdanitelné plnění použito. Podané nepřesné a nekonkrétní informace vyvolávají odlišné důsledky v rozsahu nároku na odpočet daně. Z textu daňového dokladu není možné zjistit informace o tom, zda je možné uplatnit plný nárok na odpočet daně, v krácené výši či v poměrné výši. Rozsah uplatnění nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění je přímo závislý na podání interních informací o jeho použití. Na následujícím příkladu je demonstrován nákup postelí s aplikací možných variant.

Podaná informace o způsobu použití.	Nárok na odpočet daně
Postele budou používány jen studenty na internátě.	Není nárok na odpočet daně, použití v rámci výchovy a vzdělání, osvobozené plnění, § 57
Postele budou používány v letních měsících i pro turisty, pokoje se budou pronajímat.	Nárok na odpočet daně v krácené výši - § 76
Postele určeny do pokojů, které jsou celoročně pronajímány turistům.	Nárok na odpočet daně v plné výši

Tabulka 4 – Daňový doklad na nákup postelí příspěvkové organizaci, která zajišťuje internátní ubytování
zdroj: vlastní

Totéž platí pro uskutečněná zdanitelná či osvobozená plnění. Opět je uveden příklad, na němž je deklarován odlišný režim DPH závislý na podaných informacích.

Podaná informace o způsobu použití prodávaného majetku.	Daňový režim
Prodej majetku, který byl využíván výhradně pro výkon veřejné správy.	Není předmětem daně, do daňového přiznání k DPH se vůbec neuvádí, nesouvisí s režimem DPH.
Prodej majetku, který byl používán výhradně pro osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně.	Osvobozeno dle ustanovení § 62 zákona o DPH, souvisí s režimem DPH, uvádí se v daňovém přiznání na řádku 50, 51.
Prodej majetku, který byl používán k ekonomické činnosti (i částečně).	Zdanitelné plnění, uvádí se v daňovém přiznání, souvisí s režimem DPH, uvádí se v daňovém přiznání na řádku 50, 51.
Prodej dřeva získaného údržbou veřejné zeleně	Zdanitelné plnění, uvádí se v daňovém přiznání, souvisí s režimem DPH, uvádí se v daňovém přiznání na řádku 1 nebo 2.

Tabulka 5 – Daňový doklad na prodej majetku obce
zdroj: vlastní

U neziskových subjektů je kontrola přijatých daňových dokladů mnohdy složitější. Je nutné znát bližší informace o jeho následném použití. Kontrola přijatých daňových dokladů je časově náročnější a vyžaduje větší spolupráci ze strany neziskového subjektu.

U přijatých daňových dokladů posoudíme nárok na odpočet daně.

Použije-li nezisková organizace přijaté zdanitelné plnění výhradně pro výkon veřejné správy, nemá nárok na odpočet daně vůbec.

Použije-li však přijaté zdanitelné plnění částečně pro výkon veřejné správy a částečně pro ekonomickou činnost, má nárok na odpočet daně v poměrné výši (např. u opravy budovy, v níž je sídlo obecního úřadu a současně restaurace, kterou provozuje obec nebo přijaté plnění, které bude použito jak na zdanitelné plnění, tak na uskutečnění plnění, které je plně kryto dotací).

Použije-li však nezisková organizace přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši (např. školní

jídelsna nakupuje vybavení kuchyně, škola vaří jak žákům – osvobozené plnění - tak také učitelům a důchodcům – zdanitelné plnění).

Použije-li nezisková organizace přijaté zdanitelné plnění výhradně pro účely uvedené v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, má nárok na odpočet daně v plné výši.

Nárok na odpočet daně v poměrné výši a v krácené výši je v zákoně o DPH označen „odpočet daně v částečné výši“ viz. § 75 a § 76 zákona o DPH.

Zákon o DPH stanoví tyto druhy nároku na odpočet:

- a) **plný nárok na odpočet daně** (§72 odst. 1, 5 zákona o DPH)

- b) **nárok na odpočet daně v poměrné výši** (§75 zákona o DPH), tj. uplatní pouze část nároku na odpočet daně vztahující se k uskutečnění pouze zdanitelného plnění nebo je v zákoně v ustanovení § 75 odst. 2 stanoven druhý možný způsob - je možné uplatnit plný nárok na odpočet daně a následně zdanit tu část přijatého zdanitelného plnění, která bude použita pro účely nesouvisející s uskutečněním ekonomické činnosti (u druhé možnosti by plátce postupoval dle ustanovení § 13 odst. 4 zákona o DPH v případě dodání zboží, dle ustanovení § 14 odst. 3 zákona o DPH v případě poskytnutí služeb; datum uskutečnění zdanitelného plnění by bylo stanoveno dle ustanovení § 21 odst. 5 písm. c zákona o DPH). Druhý způsob však není možné aplikovat u dlouhodobého majetku, ten má svá specifika popsána níže (str. 65-68).

V následujícím příkladě bude demonstrován výpočet nároku na odpočet daně v poměrné výši včetně zápisu v daňovém přiznání k DPH:

Nezisková organizace nakoupí vozidlo v květnu 2012, datum uskutečnění zdanitelného plnění květen 2012, ZD 400.000,- Kč, DPH 20% 80.000,- Kč. Nárok na odpočet daně bude stanoven kvalifikovaným odhadem z 60% pro ekonomickou činnost. Nezisková organizace uplatní v květnu roku 2012 nárok na odpočet daně ve výši ZD 240.000,- Kč, DPH 48.000,- Kč na řádku 40 daňového přiznání, ve sloupci „v plné výši“, současně bude zápis proveden na řádku 47 daňového přiznání k DPH. Ke konci roku zjistí např. dle počtu ujetých kilometrů, že vozidlo

bylo používáno k ekonomické činnosti ze 73%. Je tedy oprávněna v přiznání k DPH za prosinec roku 2012 uplatnit nárok na odpočet daně ještě ve výši DPH 10.400,- Kč, tuto hodnotu uvede do řádku 45 daňového přiznání ve sloupci „v plné výši“.

V uvedeném příkladě byl koeficient stanoven kvalifikovaným odhadem, což zákon o DPH umožňuje v situaci, kdy nelze v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, např. v situaci, kdy se jedná o nově registrovaného plátce. Také je zde prakticky aplikováno ustanovení § 75 odst. 4 zákona o DPH, které stanoví postup po skončení kalendářního roku, v němž byl nárok na odpočet daně uplatněn, a poté byly zjištěny odchylky poměrného koeficientu od skutečného použití.

Způsob metody stanovení poměrného koeficientu je na individuálním uvážení a rozhodnutí každého plátce. Zvolený postup by však měl vycházet z evidencí o použití podobného přijatého zdanitelného plnění za období předcházející. Například u stanovení poměrného koeficientu u osobního automobilu může plátce čerpat z údajů uvedených v knize jízd, kterou si vedl v předešlém kalendářním roce u obdobného automobilu, u budov je vhodné řídit se podílem podlahové plochy používané k jednotlivým činnostem plátce. Zákon o DPH umožňuje podle potřeby stanovit i několik poměrných koeficientů. Je totiž možné, že každý majetek je využíván individuálně pro ekonomickou činnost a zároveň pro činnost s ekonomickou činností nesouvisejí v jiném poměru. Také je možné setkat se v praxi s tím, že poměrný koeficient se v čase změní, a to z důvodu změny rozsahu použití daného majetku v průběhu jeho užívání.

Česká daňová správa MF podává doporučení v příspěvku „Uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši u veřejnoprávních subjektů, že by bylo možné zjistit u obce poměrný koeficient jako podíl:

příjmy a výnosy z ekonomické činnosti

příjmy a výnosy z ekonomické činnosti + příjmy z výkonu veřejné správy + dotace
a příspěvky

- c) **nárok na odpočet daně v krácené výši** (§ 76 zákona o DPH) – způsob výpočtu koeficientu je uveden v ustanovení § 76 odst. 3 a 4 zákona o DPH. Ten se použije v případě, že plátce používá celé zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností, a to jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Rozdíl oproti předešlému krácení je v tom, že toto zdanitelné plnění je celé využito pouze pro ekonomickou činnost, celé se také uvádí do daňového přiznání, ale zařadí se do sloupce „krácený odpočet“ a následně se provede odpočet v krácené výši.

Pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku používá plátce vždy koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, který zjistil při vypořádání odpočtu daně. V posledním zdaňovacím období příslušného roku si dále plátce vypočítá vypořádací koeficient za tento rok a ten bude používat po celý následující kalendářní rok jako tzv. „zálohový koeficient“. Plátce si může stanovit zálohový koeficient pouze jediný.

V daňovém přiznání nárok na odpočet daně uvádí plátce v průběhu roku např. do řádku 40 daňového přiznání a do sloupce „krácený odpočet“, současně vyplní řádek 46 (součtový řádek) a řádek 52, kde je po celý rok uvedený zálohový koeficient a je zde také vyčíslena výše odpočtu v krácené výši.

Na konci roku se provede vypořádání odpočtu daně. Vypořádací koeficient se uvádí na řádku 53 daňového přiznání spolu se změnou odpočtu.

Vypořádací koeficient se zjistí jako podíl:

součet základů daně nebo hodnot uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně

součet základů daně nebo hodnot uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně
+ součet hodnot uskutečněných osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně¹

¹ Do součtu základů daně se započítávají i přijaté úplaty, pokud z těchto přijatých úplat plátci vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění.

V případě, že je koeficient rovný 95% a vyšší považuje se na roven 100% - plátce má plný nárok na odpočet daně.

Odpočet daně se pro účely vypořádání stanoví tak, že vypořádacím koeficientem se vynásobí součet daně na vstupu u všech přijatých zdanitelných plnění, které podléhají krácení daně, za celé vypořádávané období. Takto vypočtenou částku plátce porovná s celkovým součtem skutečně uplatněných nároků na odpočet daně u krácených plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Když je výsledný rozdíl kladný, znamená to, že plátce má vyšší nárok na odpočet daně než odpočet daně uplatněný v průběhu roku v rámci jednotlivých daňových přiznání. V případě, že je záporný rozdíl, je povinen plátce nárok na odpočet daně o tento rozdíl snížit.

d) souběh nároku na odpočet daně v krácené výši a poměrné výši (§76 odst. 2 zákona o DPH)

Krácení nároku na odpočet daně probíhá ve dvou stupních. Nejprve plátce provede krácení nároku na odpočet daně v poměrné výši, do daňového přiznání uvede plátce jen částku základu daně a daně v poměrné výši – viz. bod b) a následně provede další krácení dle bodu c).

V daňovém přiznání bude tedy zápis např. na řádku 40, ve sloupci „Krácený odpočet“ a dále bude zápis na řádku 52 koeficient a odpočet.

V souvislosti s kontrolou DPH u přijatých daňových dokladů doporučujeme vytvořit v neziskové organizaci číselník její činnosti.

Je vhodné rozdělit aktivity neziskové organizace do jednotlivých činností, či rozdělit je na jednotlivé akce, které budou zařazeny pod číselné kódy. Jednalo by se o období zakázek v případě klasického podnikatelského subjektu. Při uplatnění každého plnění na vstupu by toto bylo zařazeno do konkrétní kategorie s tím, že jednotlivé kategorie budou rozděleny na:

- činnost podléhající dani na výstupu;
- činnost osvobozenou od daně s nárokem na odpočet daně;
- činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně;
- činnost, která není předmětem daně.

Při ukončení každé akce, či na konci kalendářního roku provést kontrolu, zda bylo při uplatnění nároku na odpočet daně postupováno v souladu se zákonem o DPH a zda bylo u každé akce postupováno jednotně tj.

- u činnosti, která je uskutečněným zdanitelným plněním – byl u všech přijatých zdanitelných plnění, použitých na tuto akci, uplatněn plný nárok na odpočet daně;
- u činností, které jsou uskutečněným osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně – nebyl uplatněn u žádného daňového dokladu nárok na odpočet daně;
- u přijatého zdanitelného plnění, které bylo použito při uskutečnění jak zdanitelného plnění, tak i pro uskutečnění osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně – ověřit, zda byl u všech dokladů, které souvisí s touto akcí, uplatněn nárok na odpočet daně v krácené výši atd.

Je nutné uvědomit si rozdíl s tržním prostředím. Daňové subjekty, které podnikají za účelem dosažení zisku, mnohdy neuskutečňují osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně či neuskutečňují činnosti, které nejsou předmětem daně. Není tedy důvod k tomu, aby měly nárok na odpočet daně krácen. Mohou uplatnit téměř u všech přijatých zdanitelných plnění plný nárok na odpočet daně při splnění ostatních zákonných podmínek.

V případě výstupu neziskové organizace je stěžejní správné zařazení do uskutečněných osvobozených či zdanitelných plnění. V případě, že nezisková organizace chybně uvede u uskutečněného osvobozeného plnění daň na výstupu, odvede daň na výstupu, kde nemusí, chybí. Nesprávné zatřídění má vliv i na přijatá zdanitelná plnění.

V následujícím příkladě bude demonstrován nesprávný postup při stanovení sazby daně. Bude deklarován postup, který je spojen s opravou vzniklé situace:

Nezisková organizace provozuje kino. Při prodeji vstupenek účtuje sníženou sazbu daně, u přijatého zdanitelného plnění, které je používáno na zajištění provozu kina, je uplatňován plný nárok na odpočet daně.

Jelikož se však jedná o neziskový subjekt, musí být v tomto případě postupováno dle ustanovení § 61 písm. e) zákona o DPH - poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou Ministerstvem kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání - což je plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

V případě, že by se jednalo o subjekt, založený za účelem dosažení zisku, byla by snížená sazba daně v souladu se zákonem o DPH, neboť provoz kin patří do činnosti 93 – poskytnutí oprávnění ke vstupu do muzeí a jiných kulturních zařízení, které jsou obsahem přílohy č. 2 k zákonu o DPH, což jsou služby podléhající snížené sazbě.

Chybné uplatnění daně na výstupu neopravňuje daňový subjekt k uplatnění nároku na odpočet daně. V souladu s ustanovením § 72 odst. 3 zákona o DPH není nárok na odpočet daně, neboť nenastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Tímto chybným postupem dochází k nesprávnému navýšení ceny pro návštěvníka kina o DPH, které mu po zjištění chybného postupu nebude vráceno. Tato částka DPH bude pro neziskovou organizaci výnosem.

Jak je již z názvu ustanovení § 61 zákona o DPH - Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně - patrné, není možné uplatnit nárok na odpočet daně. Není možné si vybrat, zda bude či nebude uplatněno osvobození tak, jako je tomu např. u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor viz. ustanovení § 56 odst. 4 zákona o DPH.

V případě opravy dané situace musí daňový subjekt postupovat následujícím způsobem:

- daň na vstupu - neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně musí vrátit – tj. podat dodatečné daňové přiznání k DPH, kde sníží nárok na odpočet daně, nejsou splněny podmínky stanovené v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH

- daň na výstupu – nezisková organizace je oprávněna (není povinna) postupovat v souladu s ustanovením § 43 zákona o DPH, tj. je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání k DPH ve zdaňovacím období, v němž se uskutečnilo původní plnění, nebo byla přijata úplata. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Jelikož při vybírání vstupného nejsou vystavovány divákům faktury (vstupenky jsou vydávány bez označení odběratele), nebude jim možné ani vrátit neoprávněně vybranou DPH. Opravu provede nezisková organizace jen v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a daň pro ně bude mimořádným výnosem. V případě, že by bylo fakturováno s uvedením odběratele na faktuře, bude mu DPH vráceno, neboť na faktuře je odběratel uveden.
- dochází ke změně výše uskutečněných osvobozených plnění, jejich hodnota bude navýšena a současně dochází ke snížení uskutečněných zdanitelných plnění. Daná změna má vliv na výši vypořádacího koeficientu – ustanovení § 76 odst. 7 zákona o DPH. Těmito kroky dochází ke změně nároku na odpočet daně v krácené výši, bude nižší.

Při zpracování přiznání k DPH by měla být průběžně prováděna kontrola nejen jednotlivých dokladů, ale také daňového přiznání jako celku. Vždy musí být odsouhlaseny údaje v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty vedené v souladu s ustanovením § 100 zákona o DPH.

Shrnutí: Kontrolou přijatých daňových dokladů bude tedy ověřeno:

1. zda byla splněna základní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovená v § 72 odst. 1 zákona o DPH;
2. zda je daňový doklad vystavený plátcem DPH (V případě, kdy doklad vystaví neplátce a uvede všechny předepsané náležitosti včetně rozpisu sazby daně a DPH, není nárok na odpočet daně). Je nutné u nových dodavatelů ověřit, zda jsou plátcí

DPH. Také je nezbytná průběžná kontrola dodavatelů, jelikož mnohdy své odběratele neinformují o tom, že přestali být plátcí DPH;

3. zda přijaté zdanitelné plnění není plně kryté dotací;
4. zda není použito jen pro uskutečnění osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně;
5. zda se nejedná o přijaté zdanitelné plnění, které je použito pro reprezentaci - existuje zde však výjimka - § 13 odst. 8 písm. c) poskytnutí dárku v hodnotě, jehož pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500,- Kč, nebo poskytnutí obchodního vzorku bez úplaty v rámci ekonomických činností. Pokud je však vydáván vzorek či dárek v souvislosti s osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně nebo v rámci veřejnoprávní činnosti, nemá ani v tomto případě nárok na odpočet daně;
6. zda má daňový doklad předepsané náležitosti, pokud nemá, je nutné prokázat nárok na odpočet daně jiným způsobem;
7. zda nebyl nárok na odpočet daně uplatněn dříve, než to umožňuje zákon o DPH; nárok na odpočet daně je možno uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém jsou splněny podmínky dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, tj. držba daňového dokladu a splnění dalších podmínek zde stanovených;
8. zda nebyl uplatněn nárok na odpočet daně po uplynutí lhůty, která činí 3 roky (§ 73 odst. 3 zákona o DPH);
9. zda nebyl uplatněn nárok na odpočet daně duplicitně (ve většině případů dochází k této chybě díky zaúčtování nákupu jak na základě faktury přijaté, tak na základě dokladu o zaplacení v pokladně);
10. jak bylo účtováno o zálohách – v případě, že byl uplatněn nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu o přijaté platbě, ověříme, zda je na faktuře přijaté snížen nárok na odpočet daně u vyúčtované zálohy – téměř každá účetní jednotka účtuje o zálohách v souvislosti s vyúčtováním záloh za energie, dochází mnohdy k chybnému zaúčtování a k duplicitnímu uplatnění nároku na odpočet daně.

4.2.4 Kontrola odpočtu daně u dlouhodobého majetku

Při kontrole DPH věnujeme pozornost také majetku. Prodej nemovitostí byl do roku 2012 posuzován jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně v případě, že se jednalo o převod po uplynutí 3 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve – viz. § 56 zákona o DPH. Daňový subjekt neměl nárok na odpočet daně u znaleckých posudků, služeb realitních kanceláří pořízených od plátců daně a dalších služeb spojených s prodejem nemovitostí.

Od roku 2013 dochází ke změně ve znění ustanovení § 56 zákona o DPH. Lhůta je rozšířena na 5 let a navíc se může daňový subjekt rozhodnout, že i po uplynutí této lhůty uplatní daň. Pokud tedy při prodeji uplatní daň, může u přijatých zdanitelných plnění s tím souvisejících, uplatnit nárok na odpočet daně. Rozhodující však v tomto případě spíše bude, zda bude obchod uskutečněn s plátcem daně či neplátcem, neboť pro neplátce DPH navýší cenu prodávané nemovitosti.

Dlouhodobému majetku je v případě neziskových organizací třeba věnovat zvýšenou pozornost, neboť právě tento typ organizací nemovitosti a pozemky zpravidla využívá k různým typům činností s odlišným režimem DPH.

Dlouhodobým majetkem je:

- hmotný a odpisovaný nehmotný majetek dle ust. § 26 až 32a zákona o daních z příjmů;
- pozemek, který je dlouhodobým hmotným majetkem dle zákona o účetnictví;
- technické zhodnocení – pro účely odpočtu daně je technické zhodnocení samostatný dlouhodobý majetek.

Při kontrole neziskové organizace musíme ověřit, k jaké činnosti bude dlouhodobý majetek používán, zda bude používán k uskutečnění zdanitelného plnění, osvobozeného plnění s nárokem na odpočet daně, osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně či k činnosti, která není předmětem daně. Toto sledování, jak je patrné z celého obsahu metodické pomůcky, je stěžejní.

V případě dlouhodobého majetku musí plátce rozsah jeho použití sledovat 5 let a v případě staveb, bytů a nebytových prostor a jejich technického zhodnocení a pozemků je lhůta prodloužena na 10 let (ustanovení § 78 odst. 3 zákona o DPH). Toto sledování má svůj význam. Kdyby tomu tak nebylo a nárok na odpočet daně by byl posouzen jen podle záměru, pro který byl dlouhodobý majetek pořízen, nebylo by to objektivní, neboť v následujících letech může být využití dlouhodobého majetku různorodé a také nárok na odpočet daně je tím pádem jiný.

Na konci každého kalendářního roku musí nezisková organizace ověřit, zda není povinna provést úpravu odpočtu daně dle ustanovení § 78 a 78a zákona o DPH. Při kontrole DPH tedy ověříme, zda tuto povinnost nezisková organizace splnila.

Původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku či původně odpočet daně nemohla nezisková organizace uplatnit a v následujících letech již nárok na odpočet má.

Ukazatelem nároku na odpočet daně je:

- 0% - nemá nárok na odpočet daně žádný
- 100% - má nárok na odpočet daně v plné výši
- poměrný koeficient nebo vypořádací koeficient, pokud má plátce nárok na odpočet daně pouze v částečné výši, případně součin obou těchto koeficientů, pokud dojde k souběhu nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75 a nároku na odpočet daně v krácené výši podle § 76 zákona o DPH

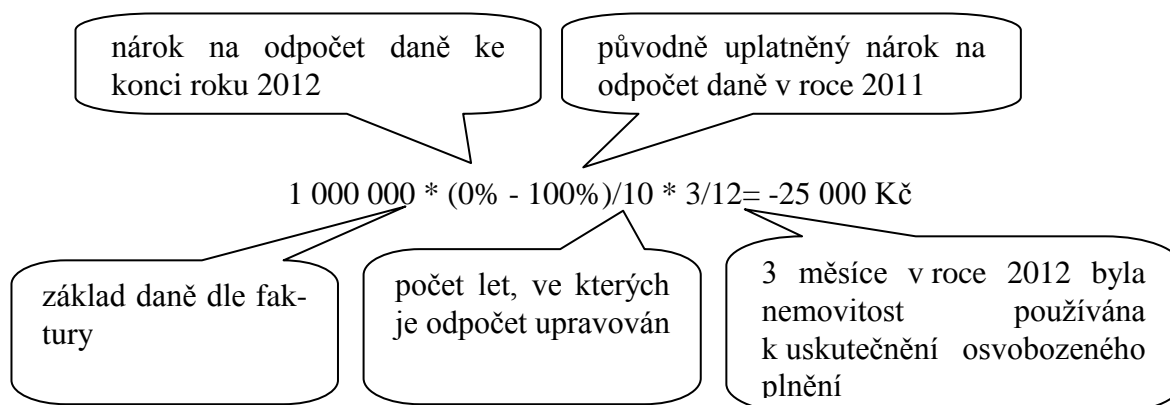
Porovnáváme tedy ukazatel nároku na odpočet daně aktuálního roku s ukazatelem původního nároku na odpočet daně. Změny v rozsahu použití dlouhodobého majetku posuzujeme samostatně za každý kalendářní rok v rámci lhůty pro úpravu odpočtu daně.

Tato úprava odpočtu se provádí jen v případě, že je rozdíl mezi koeficienty větší jak 10 procentních bodů. V případě, že má nezisková organizace větší nárok na odpočet daně než si původně uplatnila, částka úpravy odpočtu daně je kladná, je oprávněna úpravu provést.

V případě, že je nárok na odpočet daně nižší, tj. částka úpravy odpočtu daně je záporná, je nezisková organizace povinna úpravu provést.

Na následujícím příkladě bude demonstrováno, jakým způsobem má nezisková organizace postupovat při sledování použití dlouhodobého majetku (týká se majetku pořízeného od 1. 4. 2011):

Nezisková organizace v dubnu 2011 koupila nemovitost, kde provozovala restauraci – základ daně 5.000.000,- Kč, DPH 1.000.000,- Kč. Od 1. 10. 2012 ukončila provoz restaurace a nemovitost pronajala neplátcí DPH (osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 56 odst. 3 zákona o DPH). V dubnu 2011 uplatnila nárok na odpočet daně v plné výši. V prosinci 2012 musela provést úpravu odpočtu daně, neboť došlo ke změně rozsahu a účelu použití.



obrázek 6 – Rozbor výpočtu úpravy odpočtu daně dle § 78 a 78a zákona o DPH
zdroj: vlastní

V případě, že v letech 2013 - 2014 bude nemovitost pronajata neplátcí, provede nezisková organizace v těchto letech úpravu ke konci roku:

$$1\,000\,000 * (0\% - 100\%) / 10 = -100.000,- \text{ Kč}$$

V případě, že v roce 2015 – 2017 bude nemovitost z 50% pronajímána plátcí a z 50 % neplátcí, provede nezisková organizace v těchto letech úpravu:

$$1\,000\,000 * (50\% - 100\%) / 10 = -50.000,- \text{ Kč.}$$

V případě, že v roce 2018 bude nemovitost z 95% pronajímána plátcí a z 5 % neplátcí, nemusí nezisková organizace provést v těchto letech úpravu (§ 78a odst. 3 zákona o DPH).

V případě, že nezisková organizace nemovitost v lednu 2019 prodá jako osvobozené plnění dle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o DPH musí provést úpravu odpočtu daně:

$1000000 - (0\% - 100\%) / 10 * 2$ (dva roky zbývají do ukončení desetileté lhůty) = -200.000 Kč.

Postup dle ustanovení § 78d zákona o DPH. Má však také druhou možnost dle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o DPH, a to prodej nemovitosti zdaní a nemusí tuto úpravu provést.

Shrnutí ke kontrole nároku na dopočet daně u majetku:

1. ověříme, zda se jedná o majetek ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 písm. d) zákona o DPH případně písm. e) zákona o DPH;
2. ověříme každý rok rozsah použití pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně;
3. ověříme, zda nebyl majetek použit pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností – např. k soukromým účelům – musela by být odvedena daň na výstupu (týká se jakéhokoli majetku nejen dlouhodobého);
4. ověříme, zda měla být provedena úprava odpočtu daně dle ustanovení § 78, 78a, 78b, 78c, 78d zákona o DPH.

5 VERIFIKACE NAVRŽENÉ METODICKÉ POMŮCKY NA PRAKTICKÉM PŘÍKLADĚ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE

Praktický příklad názorně přibližuje postup při kontrole daňového subjektu. Jelikož se jedná o informace, které jsou pro neziskovou organizaci citlivé, není uvedeno její přesné označení a závěr z kontroly plynoucí.

Aplikace navržené metodické pomůcky je provedena na praktickém příkladu, kterou je střední odborná škola, příspěvková organizace. Zřizovatelem je vyšší územně samosprávný celek.

V diplomové práci je uvedena analýza DPH, dle zákona platného od 1. 1. 2013, bylo poukazováno také na znění zákona platného v roce předchozím. Taktéž metodická pomůcka pro kontrolu DPH u neziskových organizací, byla vypracována pro kontrolu DPH platného od 1. 1. 2013, bylo odkazováno i na znění zákona roku 2012, bylo názorně deklarováno, jaké má novela praktické dopady. Kontrola střední školy je zaměřena na poslední podané daňové přiznání k DPH, tedy na 4. čtvrtletí roku 2012.

Kontrolu DPH provádíme dle znění zákona, platného pro kontrolované zdaňovací období. Cílem této části diplomové práce není zhodnotit výsledek kontroly u konkrétní příspěvkové organizace, nýbrž verifikovat na ni navrženou metodickou pomůcku.

5.1 Příprava na kontrolu

Střední škola je založena dle zřizovací listiny. Z této listiny a jejích dodatků je možné zjistit:

- Hlavním účelem neziskové organizace je poskytování výchovy a vzdělání, zajištění stravování a ubytování. Předmět činnosti organizace je vymezen příslušnými ustanoveními zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů a prováděcími předpisy. Výchova a vzdělání je v zákoně o DPH speciálně upravena v ustanovení § 57. Jedná se o činnost osvobozenou od daně, bez nároku na odpočet daně.

- Součástí příspěvkové organizace jsou domov mládeže a školní jídelna.
- Veškerý majetek, který nabude organizace při své činnosti, se stává vlastnictvím zřizovatele, je povinna o majetek pečovat, chránit je, udržovat atd. Může ho i pronajímat.
- Vykonává i doplňkovou činnost, kterou je pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí, ubytovací služby, hostinská činnost, maloobchod se smíšeným zbožím, výroba tepelné energie, rozvod tepelné energie.

Z internetových stránek školy bylo zjištěno:

- jaké prostory jsou pronajímány, za jaké ceny,
- že je pronajímána sportovní hala, společenský sál,
- že je autorizovanou osobou pro uznání profesní kvalifikace,
- že provozuje restauraci, ve které vykonávají žáci oboru kuchař a číšník odbornou praxi, provozuje ji i o sobotách,
- nabízí k prodeji výrobky cukrářů,
- poskytuje ubytování a stravování i pro veřejnost, na internetových stránkách jsou uvedeny i ceny, kapacita ubytování.

Z těchto zjištěných informací byl učiněn závěr, že při kontrole je nutno ověřit zda:

- vykazuje uskutečněná osvobozená plnění v DAP – ř. 50 DAP (Osvobozené plnění neovlivňuje DPH přímo, ale nepřímo. Hodnota osvobozených plnění ovlivňuje výši koeficientu ř. 52 DAP, kterým se násobí daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši (§76));
- má uplatněn krácený nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění – u školy by do kráceného odpočtu měla být přijatá zdanitelná plnění zařazena, pokud ne, vzbuzuje to pochybnosti;
- je většina uskutečněného plnění osvobozena od DPH;

- u přijatého zdanitelného plnění, které se vztahuje čistě k uskutečnění osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně, není uplatněn nárok na odpočet daně.

V souvislosti s kontrolou DPH je vhodné seznámit se s údaji uvedenými v příznání k DPPO. Při její kontrole by mohly být zjištěny položky, které mohou mít vliv i na DPH. V příznání k DPPO za zdaňovací období roku 2012 bylo ověřeno, že nezisková organizace neuvádí na řádku 20 a 110 žádné údaje, na řádku 40 jsou uvedeny pouze náklady, které se vztahují k hlavní činnosti a reprezentaci, u kterých střední škola nárok na odpočet, v souladu se zákonem o DPH, neuplatňuje a na řádku 101 byly uvedeny pouze tyto výnosy: dotace na provoz od zřizovatele, od státu, úroky tj. položky, které se k DPH nevztahují.

Ze sestavy pohyby na účtu 6.. a 5.. byly zjištěny účty, na nichž je účtováno ve 4. čtvrtletí roku 2012. Z těchto sestav je možno vybrat účty, které jsou pro kontrolu DPH zajímavé.

Dle informace Ministerstva financí č.j. MF-27 096/2012/12 – 124, která byla uveřejněna ve Zprávách Ministerstva financí ČR č. 2/2012 se na příspěvkové organizace zapsané do obchodního rejstříku vztahuje povinnost uvedená § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zveřejnění účetní závěrky. Tato účetní závěrka je vhodným zdrojem informací před samotným zahájením daňové kontroly. Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit účetní závěrku i výroční zprávu do sbírky listin do obchodního rejstříku.

Tento zdroj informací může být dobrým pomocníkem také pro samotné společnosti, díky němuž mohou zjistit údaje týkající se jejich obchodních partnerů.

5.2 Fyzická kontrola dokladů

K fyzické kontrole byly předloženy tyto doklady:

- evidence pro účely daně z přidané hodnoty
- příznání k DPH
- faktury vydané
- faktury přijaté
- pokladní doklady

- smlouvy k nájmu sportovní haly za účelem provozování sportovní činnosti
- sestava – pohyby na účtu 6., pohyby na účtu 5..
- výkaz zisku a ztráty
- přiznání k DPPO za rok 2012
- číselník středisek

Byla provedena jejich namátková kontrola.

Před samotným provedením kontroly dokladů byla rozdělena činnost neziskové organizace dle příslušných daňových režimů.

Osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně:

- Ubytování – studenti – osvobozeno dle ustanovení § 57/2 zákona o DPH
- Výchova mimo vyučování – zájmové kroužky, spojeno s domovem mládeže - osvobozeno dle ustanovení § 57/1 písm.g) zákona o DPH
- Výuka - osvobozeno dle ustanovení § 57/1 písm. a) zákona o DPH
- Odborný výcvik – praktické vyučování - osvobozeno dle ustanovení § 57/1 písm. a) zákona o DPH
- Školní stravování – studenti - osvobozeno dle ustanovení § 57/2 zákona o DPH
- Veškeré práce studentů v rámci školní praxe – osvobozeno dle ustanovení § 57 zákona o DPH
- Pronájem sportovní haly za účelem provozování sportu – osvobozeno dle ustanovení § 61 písm. d) zákona o DPH
- Pronájem prostor – osvobozeno dle ustanovení § 56 zákona o DPH – pokud nebude dohodnuto jinak

Zdanitelné plnění:

- Stravování učitelé a cizí strážníci – základní sazba – DPH podléhá jen částka přijatá od zaměstnanců
- Praní prádla – základní sazba
- V případě, že je školní restaurace provozována v době prázdnin a není provozována v době prázdnin v rámci školní praxe, bude výstup podléhat DPH

- Ubytování – snížená sazba daně
- Fakturace energie – voda snížená sazba daně, energie – základní sazba daně
- Krátkodobý pronájem prostor za jiným účelem než za účelem provozování sportu – základní sazba daně

5.2.1 Kontrola evidence pro účely daně z přidané hodnoty

Byla ověřena návaznost evidence pro účely daně z přidané hodnoty na podané daňové přiznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2012.

V daňovém přiznání nezisková organizace přiznala uskutečněná zdanitelná plnění v základní i snížené sazbě daně. Největší objem uskutečněné činnosti neziskové organizace byl zařazen do osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně, což bylo, k charakteru činnosti neziskové organizace, očekáváno.

Většina přijatých zdanitelných plnění byla zahrnuta do kráceného odpočtu, bylo provedeno vypořádání odpočtu daně. Z předem zjištěných informací bylo předpokládáno, že u většiny přijatých zdanitelných plnění by měl být nárok na odpočet daně uplatněn v krácené výši.

5.2.2 Kontrola vydaných daňových dokladů

U uskutečněných zdanitelných plnění bylo ověřeno, zda byla uplatněna správná sazba daně a zda bylo v souladu se zákonem o DPH oprávněně uskutečněné plnění osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu.

U uskutečněného zdanitelného plnění bylo ověřeno, zda:

- nezisková organizace v souladu se zákonem fakturuje služby spojené s nájmem s DPH
- ubytování jiným uživatelům než studentům fakturuje nezisková organizace ve snížené sazbě daně – dle přílohy č. 2 k zákonu o DPH
- poskytnutí práva k využití nebytových prostor pro umístění automatu, kopírovacího stroje je v souladu se zákonem fakturováno se základní sazbou DPH
- u praní prádla byla uplatněna základní sazba DPH

- u krátkodobého pronájmu (např. na oslavu narozenin, podnikovou akci) byla fakturována základní sazba DPH (dle § 56 odst. 3 se osvobození nevztahuje na krátkodobý nájem)
- u přijatých záloh je v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH přiznána daň na výstupu
- vydané daňové doklady obsahují povinné náležitosti dle § 28 zákona o DPH

U osvobozeného zdanitelného plnění bylo ověřeno, zda jsou uvedeny v řádku 50 daňového přiznání k DPH, neboť ovlivňují koeficient. Jedná se o:

- práce, které jsou výstupem žáků – tj. uskutečněný výstup v restauraci, které je podáván a připravován v rámci oboru kuchař, číšník
- služby úzce související se sportem
- ubytování a stravování žáků na internátě a poskytování stravování žákům

Dále bylo ověřeno, zda na daňových dokladech byl vždy uveden odkaz na konkrétní ustanovení zákona, dle kterého je plnění osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu.

5.2.3 Kontrola přijatých daňových dokladů

U přijatých faktur bylo ověřeno, zda je v každém jednotlivém případě posuzována jeho návaznost na výstup, na jeho konkrétní použití.

Bylo ověřeno, že nezisková organizace neuplatnila nárok na odpočet daně v případě, kdy se přijaté zdanitelné plnění vztahovalo plně k uskutečnění osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně.

U vydaných daňových dokladů bylo zjištěno, že škola, nezisková organizace pronajímá tělocvičnu. Aplikuje tedy ustanovení § 61 písm. d) zákona o DPH, při poskytnutí služeb úzce souvisejících se sportem osobám, které vykonávají sportovní činnost, neuplatní DPH na výstupu. Se školou bylo konzultováno, že není možné uplatnit nárok na odpočet daně u daňového dokladu za opravu sportovního náradí, neboť poskytnutí služeb úzce souvisejícího se sportem fakturuje nezisková organizace v souladu se zákonem o DPH jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně.

V daňovém přiznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2012 bylo ověřeno, zda bylo provedeno vypořádání odpočtu daně. V případech, kde byl uplatněn nárok na odpočet daně v krácené výši, uplatňovala nezisková organizace v roce 2012 nárok na odpočet daně ve výši 16%², což je koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně. Ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2012 bylo v souladu se zákonem provedeno vypořádání odpočtu daně, vypořádací koeficient za rok 2012 byl zjištěn ve výši 19%, nezisková organizace provedla v daňovém přiznání změnu odpočtu daně, mohla tedy uplatnit vyšší nárok na odpočet daně.

5.2.4 Kontrola pokladních dokladů

V pokladních dokladech byly zařazeny doklady, u kterých v mnoha případech není účtováno o DPH, např. cestovné, reprezentace, náhrada škody, úhrada dodavatelských a odběratelských faktur atd. Je zde však účtováno také o drobných nákupech, u nichž je uplatněn nárok na odpočet daně. Stejně tak jsou zde účtovány drobné tržby, včetně zaúčtování DPH. Při kontrole bylo postupováno shodně jako u kontroly přijatých a vydaných daňových dokladů.

V souladu se zákonem byla odvedena daň na výstupu např. za vystavení druhopisu vysvědčení, ubytování. V rámci kontroly pokladních dokladů byl neziskovou organizací vznesen dotaz, zda z tržby za stužkovací ples a stužkovací večírek by měla být přiznána a odvedena DPH na výstupu. Bylo potvrzeno, že by daň na výstupu měla být odvedena, neboť se v tomto případě nejedná o činnost, která se vztahuje k výchově a vzdělání, které je definováno v ustanovení § 57 zákona o DPH. Současně má nezisková organizace plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která se k této akci vztahují. V případě, že by na této akci bylo vydáváno občerstvení a byla by poskytována obsluha v rámci odborné praxe studentů oboru kuchař - číšník, je možné stužkovací ples a stužkovací večírek fakturovat jako osvobozené plnění s odkazem na ustanovení § 57 zákona o DPH.

² Z tohoto údaje je zřejmé, že většina výstupu neziskové organizace je od povinnosti uplatnit daň na výstupu osvobozena.

5.2.5 Kontrola odpočtu daně u dlouhodobého majetku

Nezisková organizace u dlouhodobého majetku DPH neuplatňuje, nebyla tedy provedena kontrola odpočtu daně u dlouhodobého majetku.

Provedenou verifikací navržené metodické pomůcky na praktickém příkladě příspěvkové organizace jsem dospěla k závěru, že příspěvková organizace postupuje v souladu s ustanoveními zákona o DPH.

ZÁVĚR

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí. V teoretické části diplomové práce jsou vymezeny základní pojmy, které jsou spojeny s neziskovým sektorem. Je poukázáno na to, že neziskový sektor tvoří nedílnou část národního hospodářství. Také je zde vysvětlen smysl daní v politice státu a význam DPH.

V diplomové práci je opakovaně upozorněno na ta ustanovení zákona, u nichž dochází k častým chybám, proto je jim při kontrole třeba věnovat zvýšenou pozornost. Cílem bylo vytvořit metodický materiál, který se dotkne zásadních problémů, poukáže na to, co je třeba mít stále na paměti při aplikaci zákona o DPH u neziskových organizací.

Praktická část vychází z obecných informací uvedených v teoretické části. Hlavním cílem bylo popsat problematiku DPH u různých typů neziskových organizací, poukázat na změny, které jsou platné od 1. 1. 2013. Součástí praktické části je tvorba metodické pomůcky pro kontrolu DPH u neziskových organizací. Snahou je vytvořit metodický materiál, který by byl vodítkem jak pro správce daně, tak také pro samotné neziskové subjekty při zaúčtování jednotlivých daňových dokladů na účet DPH a při kontrole jejich podkladů pro zpracování přiznání k DPH. Metodická pomůcka by měla být pomocným materiálem pro odhalování nesprávného postupu při aplikaci zákona o DPH v praxi, na příkladech je demonstrován nejen postup, jak případné nedostatky odhalit, ale také jak je napravit. V metodické pomůcce je doporučeno, jakým způsobem při kontrole dokladů postupovat, z jakých zdrojů čerpat před samotným zahájením kontroly, jakým způsobem uvažovat, jaké je možné provádět vzájemné kontroly.

V poslední části diplomové práce byla prakticky provedena kontrola neziskové organizace. Díky tomu, že neziskové organizace vykonávají řadu činností, které jsou od daně na výstupu osvobozeny, u veřejnoprávních subjektů není veřejná správa předmětem DPH vůbec, musí pečlivě sledovat osud přijatého zdanitelného plnění, což je administrativně náročné.

Při tvorbě diplomové práce jsem si uvědomila, že při kontrole DPH je třeba si klást vždy stejné otázky, pohled DPH je vždy stejný a kritéria pro rozhodování o nároku na odpočet daně jsou také stejná, ať se jedná o jakýkoli typ organizace. Aplikace zákona o DPH je u neziskové organizace díky její specializaci náročnější.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

DRÁBOVÁ, Milena, HOLUBOVÁ, Olga a TOMÍČEK, Milan, 2011. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář právní stav publikace k 1. 4. 2011.* Vyd. 4. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-657-8.

FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Lydie MUSILOVÁ, 2012. *Průvodce DPH u neziskových organizací.* Vyd. 1. Olomouc: PBtisk. ISBN 978-80-7263-684-6.

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, Martina MATĚJKOVÁ, 2012. *DPH ve zdravotnictví, školství a sociálních službách.* Vyd. 1. Praha: C.H. Beck . ISBN 978-80-7400-438-4.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2006. *Daňová teorie a politika.* Vyd. 5. Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7357-574-8.

LEDVINKOVÁ, Jana, 2011. *DPH v příkladech k 1. 4. 2011.* Vyd. 8. Olomouc: Anag. ISBN 978-80-7263-669-3.

MUSILOVÁ, Lydie a Dagmar FITŘÍKOVÁ, 2009. *DPH u územně samosprávných celků a jimi zřízených příspěvkových organizací.* Vyd. 1. Karviná - Mizerov: PARIS. ISBN 978-80-87173-04-6.

OTRUSINOVÁ, Milana, 2009. *Hospodaření nepodnikatelských organizací: studijní pomůcka pro distanční studium.* Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. ISBN 978-80-7318-789-7.

PEKOVÁ, Jitka a Jaroslav PILNÝ, 2002. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru.* Vyd. 1. Praha: Aspi Publishing. ISBN 80-86395-21-9.

REKTOŘÍK, Jaroslav a kol., 2001. *Organizace neziskové sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení.* Vyd. 1. Praha: Ekopress, ISBN 80-86119-41-6.

RŮŽIČKOVÁ, Růžena, 2009. *Neziskové organizace vznik účetnictví daně.* Vyd. 10. Olomouc: Anag. ISBN 978-80-7263-538-2.

ŠIROKÝ, Jan, 2003. *Daňová teorie: s praktickou aplikací.* Vyd. 1. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-413-9.

TETŘEVOVÁ, Liběna, 2008. *Veřejná ekonomie.* Vyd. 1. Příbram: PBtisk. ISBN 978-80-86946-79-5.

Internetové zdroje:

Administrativní registr ekonomických subjektů (Ares) [online databáze]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2012 [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: <http://www.info.mfcr.cz/ares/ares.html.cz>

Česká daňová správa MF. *Uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši u veřejnoprávních subjektů* [online]. Praha: BusinessInfo.cz, 28. 2. 2011 [cit. 2013-02-26]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/narok-odpocet-dane-verejnopravni-subjekt-3511.html>

Generální finanční ředitelství. *Režim přenesení daňové povinnosti*. [online]. Praha: Finanční správa, 2013. [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/legislativa_metodika_15152.html

GOLA, Petr. *Jak to bude s DPH?*. [online]. Praha: Finance.cz. 19. 11. 2012. [cit. 2013-01-15]. Dostupné z <http://www.finance.cz/zpravy/finance/371267-jak-to-bude-s-dph/>

HOLUBOVÁ, Olga, 2009a. *DPH u územně samosprávných celků – I. část. Sledování obratu po novele zákona o DPH k 1. lednu 2009* [online]. Praha: UNES č. 3/2009. © 2013 [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9245v12064-dph-u-uzemnich-samospravnych-celku-i-cast/?search_query=\\$issue=34I73](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9245v12064-dph-u-uzemnich-samospravnych-celku-i-cast/?search_query=$issue=34I73)

HOLUBOVÁ, Olga, 2009b. *DPH u územně samosprávných celků – II. Odlišení výkonu veřejné správy od ekonomické činnosti*. [online]. Praha: UNES č. 4/2009. © 2013 [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9252v12071-dph-u-uzemnich-samospravnych-celku-ii/?search_query=%24issue%3D34I74

HOLUBOVÁ, Olga, 2009c. *DPH u územně samosprávných celků – III. Nejfrekventovanější činnosti, které jsou předmětem DPH* [online]. Praha: UNES č. 5/2009. © 2013 [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9257v12076-dph-u-uzemnich-samospravnych-celku-iii/?search_query=%24author%3D24+%24source%3D34

HOLUBOVÁ, Olga, 2009d. *DPH u územně samosprávných celků – IV. Nárok na odpočet daně na vstupu a jeho krácení* [online]. Praha: UNES č. 6/2009. © 2013 [cit. 2013-02-

22]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9269v12088-dph-uzemnich-samospravných-celku-iv/>

Hospodářská komora České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu o DPH podle stavu k 1. 1. 2013* [online]. Praha: [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: www.komora.cz/download.aspx?dontparse=true&FileID=7595

Ministerstvo financí ČR. *INFORMACE GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH*. [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR. 2011. [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html

Ministerstvo financí ČR. *Informace k uplatňování DPH pro územně samosprávné celky č.j. 18/106 802/2008-181* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2008 [cit. 2013-02-26]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_dph_44502.html?year=2008

Ministerstvo financí ČR. *INFORMACE MF - o změnách v oblasti daně z přidané hodnoty („DPH“) - s účinností od 1. 1. 2013*. [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR. 2013. [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph_75640.html

Ministerstvo financí. *Schéma rozdělení rozpočtového určení daní v letech 2013 až 2015* [online]. Praha: 2013. [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_model_sdil_dani_obci_76019.html

Ministerstvo financí ČR. *Úplné znění Českého účetního standardu č. 707 – Zásoby pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů*. [online časopis]. Finanční zpravodaj 2/2012. Praha : SEVT, 1. 2. 2012, str. 62-65 [cit. 2013-02-22]. ISSN-0322-9653 Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Financni-zpravodaj_2012-02.pdf

Ministerstvo vnitra. *Portál veřejné správy: Evidence nestátních neziskových organizací* [online databáze]. Praha: Ministerstvo vnitra. 2012 [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: <http://www.isnno.cz/evidencennov10001/DesignPages/SeznamNNO.aspx>

Nakladatelství Sagit. *Informace o uplatňování DPH pro kraje a obce II*. [online]. Ostrava [cit. 2013-02-22]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/prehrub.asp?cd=58&typ=c>

Nejvyšší správní soud. [online]. Brno: [cit. 2013-02-22]. Dostupné http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0099_1Afs_100_20110311072946_prevedeno.pdf

Nejvyšší správní soud. [online]. Brno: [cit. 2013-04-01]. Dostupné http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0041_8Afs_100_20110428091235_prevedeno.pdf

Legislativní prameny:

ČESKO. Zákon č. 248 ze dne 28. září 1995 o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů. In. *Sbírka zákonů České republiky*. 1995, částka 65, s. 3554 – 3560. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=248/1995&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

ČESKO. Zákon č. 301 ze dne 2. srpna 2000 o matrikách, jménu a příjmení a o změně některých souvisejících zákonů. In. *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 85, s. 4107 – 4123. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=301/2000&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

ČESKO. Zákon č. 250 ze dne 9. srpna 2000 o rozpočtových pravidlech. In. *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 73, s. 3557 – 3567. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=250/2000&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

ČESKO. Daňový řád stav k 1. 3. 2011. Úplné znění. Číslo 828. Ostrava: Sagit, ISBN 978-80-7208-847-8.

RYLOVÁ, Zuzana, TUNKROVÁ, Zlatuše a KRUČEK, Zdeněk, 2012. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-3794-9.

ČESKO. *Daň z přidané hodnoty 2013*. Úplné znění. Číslo 927. Ostrava: Sagit, ISBN 978-80-7208-952-9.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

aj.	a jiné
atd.	a tak dále
DČ	Doplňková činnost
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
MF	Ministerstvo financí
MŠ	Mateřská škola
MTZ	Materiálně technické zásobování
např.	například
NSS	Nejvyšší správní soud
odst.	odstavec
OPS	Obecně prospěšná společnost
OS	Organizační složka
OV	Odborný výcvik
písm.	písmena
PO	Právnícká osoba
Př. O.	Příspěvková organizace
SŠ	Střední škola
tj.	to jest
ZŠ	Základní škola

SEZNAM OBRÁZKŮ

obrázek 1 - Členění národního hospodářství podle principu financování	12
obrázek 2 – Trojúhelníkový model národního hospodářství	13
obrázek 3 – Schéma rozdělení rozpočtového určení daní v letech 2013 až 2015.....	21
obrázek 4 – Mechanismus výpočtu daně z přidané hodnoty.....	23
obrázek 5 – Rozdělení činnosti neziskové organizace.....	50
obrázek 6 – Rozbor výpočtu úpravy odpočtu daně dle § 78 a 78a zákona o DPH	69

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 – Praktické příklady výkonu veřejné správy	52
Tabulka 2 – Praktické příklady, kdy obec vykonává ekonomickou činnost.....	53
Tabulka 3 – Činnost příspěvkové organizace	53
Tabulka 4 – Daňový doklad na nákup postelí příspěvkové organizaci, která zajišťuje internátní ubytování.....	57
Tabulka 5 – Daňový doklad na prodej majetku obce.....	58

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Formulář přiznání k DPH

PŘÍLOHA P I: FORMULÁŘ PŘIZNÁNÍ K DPH

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

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Územní pracoviště v, ve, pro
Daňové identifikační číslo
Rodné číslo / IČ
řádné / dodatečné / opravné
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne
Počet příloh / listů

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc / čtvrtletí / rok
za období od / do

Plátce daně § 6 až § 6f	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 5a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právnícká osoba: Název právnické osoby
Fyzická osoba: Příjmení / Jméno / Titul
Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:
a) obec / b) PSČ / c) telefon
d) ulice (nebo část obce) / e) číslo popisné / orientační
f) e-mail / g) stát
Hlavní ekonomická činnost

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

Údaje o zástupci: / Kód zástupce:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu
Datum / Otisk razítka / Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil / Telefon

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 18

1

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 69, § 90, § 92)			26		
III. Doplňující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou		Pořízení zboží	30		
		Dodání zboží	31		
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g			32		
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)		Věřitel	33		
		Dlužník	34		
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		
		51			
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)		Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)				60	
Vrácení daně (§ 84)				61	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)				62	
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)				63	
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)				64	
Nadměrný odpočet (63 – 62)				65	
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)				66	