

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra veřejných financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2024

Otakar Souček

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra veřejných financí

studijní program: Zdanění a daňová politika

Uplatňování DPH obecním úřadem

Autor bakalářské práce:

Bc. Otakar Souček

Vedoucí bakalářské práce:

doc. Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Rok obhajoby:

2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Uplatňování DPH obecním úřadem“ vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v příloženém seznamu.

V Praze dne 16. 5. 2024

.....
Otakar Souček

Poděkování

Děkuji vedoucí mé práce, doc. Ing. Haně Zídkové, Ph.D., za čas, který mi věnovala, užitečné rady i pohotovou komunikaci. Dále chci poděkovat účetní vybrané obce za ochotu při poskytování potřebných materiálů a trpělivé zodpovídání všech mých dotazů, bez čehož by praktická část práce v takovémto detailu nemohla vzniknout.

Abstrakt

Cílem této diplomové práce je určit problematické oblasti při uplatňování daně z přidané hodnoty veřejnoprávními subjekty a vyčíslit dopad daňové optimalizace na rozpočet konkrétní obce. Práce je rozdělena do tří částí. V první, teoretické, části je shrnuto fungování systému DPH s důrazem na specifická pravidla týkající se veřejnoprávních subjektů. Druhá část je přechodem mezi částí teoretickou a praktickou. Je zde vysvětleno, jak postupovat u činností v podobě nakládání s odpady, provozu veřejného pohřebiště, poskytování sportovních a kulturních služeb a přijímání dotací, které bývají pro obecní úřady při aplikaci DPH problematické. V návaznosti na to je ve třetí, praktické, části vyčísleno, že největší vliv na rozpočet vybrané obce by mělo navrhované nárokování odpočtu daně na vstupu z nákladů na svoz separovaného odpadu a rozsáhlé rekonstrukce hřbitova.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, veřejnoprávní subjekt, veřejná správa, částečný nárok na odpočet, narušení fiskální neutrality, nájem hrobového místa, nakládání s odpady, dopad na rozpočet obce

Abstract

The aim of this Diploma thesis is to determine problematic fields in the application of value added tax by bodies governed by public law and to quantify the impact of tax optimization on a budget of a particular municipality. The thesis is divided into three parts. The first, theoretical part is a summarization of how the VAT system functions with an emphasis on specific rules regarding public bodies. The second section is a transition between the theoretical and the practical parts. It explains how to proceed with activities such as waste management, operation of a public cemetery, provision of sports and cultural services, and receiving subsidies, which tend to be problematic for municipal authorities while applying VAT. Subsequently, the third practical part quantifies that the proposed claiming of input tax deduction related to the costs of separated waste collection and extensive cemetery reconstruction would have the biggest effect on the budget of the selected municipality.

Key words

Value added tax, public bodies, public administration, proportional input tax deduction, disruption of the fiscal neutrality, grave site rental, waste management, impact on the municipal budget

Obsah

Úvod	8
1 DPH u veřejnoprávních subjektů	10
1.1 Veřejnoprávní subjekt	10
1.2 Činnosti veřejnoprávních subjektů	12
1.2.1 Veřejná správa	12
1.2.2 Plnění poskytovaná bez úplaty	15
1.2.3 Ekonomická činnost	17
1.3 Nárok na odpočet	19
1.4 Narušení fiskální neutrality	24
2 Vybrané problematické oblasti	27
2.1 Odpadové hospodářství	27
2.2 Provoz veřejného pohřebiště	30
2.3 Sportovní a kulturní služby	32
2.4 Přijaté dotace	33
3 Analýza uplatňování DPH obcí X	36
3.1 Představení obce	36
3.2 Navrhované změny	37
3.2.1 Nakládání s odpady	38
3.2.2 Provoz hřbitova	40
3.2.3 Odpočet z režijních vstupů	41
3.2.4 Další oblasti a shrnutí	43
3.3 Komentář k ostatním transakcím	46
Závěr	49
Seznam použité literatury a pramenů	51

Seznam obrázků a tabulek	55
Přílohy	56

Úvod

Tato diplomová práce se zaměřuje na kvalitativní a kvantitativní analýzu uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) u konkrétní existující obce, kterou jsem se s ohledem na citlivost informací rozhodl nejmenovat a budu ji v dalším textu nazývat „obec X“. Volbu tématu významně ovlivnil fakt, že se osobně znám s účetní této obce, což mi zajistilo přístup k detailním informacím i potřebným vstupním datům. Propojení s oblastí DPH se zdálo být optimální cestou, neboť ta bývá u územních samosprávných celků často opomíjeným tématem, přestože zahrnuje nemalé finanční částky.

Hlavním cílem práce je popsat pravidla uplatňování DPH obecními úřady s důrazem na problematické oblasti, které identifikují, a u konkrétní obce navrhnout optimální postup u vybraných transakcí a kvantifikovat dopad navrhovaného postupu na její rozpočet. Konkrétní výzkumné otázky, jejichž zodpovězení je pro naplnění cíle nezbytné, jsou:

- Které činnosti vykonávané obcemi jsou z pohledu DPH problematické?
- Jaký je správný postup u těchto identifikovaných oblastí?
- Ve kterých transakcích obec X nepostupuje optimálně?
- Jak velký vliv na rozpočet by navrhovaná optimalizace měla?

Teoretickou částí práce je kapitola 1 *DPH u veřejnoprávních subjektů*. Vysvětlím v ní stěžejní pojmy veřejnoprávní subjekt a veřejná správa a dále popíši, jakými pravidly se musí obecní úřady řídit při přiznávání DPH z uskutečněných plnění a při nárokování odpočtu daně ze souvisejících vstupů. Kapitola 2 *Vybrané problematické oblasti* je již přechodem od teoretické části k praktické. Zde identifikuji činnosti, které jsou pro obce při praktické aplikaci DPH problematické, a z dostupných pramenů vyvodím jejich správné řešení. V praktické části práce, tedy v kapitole 3 *Analýza uplatňování DPH obcí X*, nejprve vyhodnotím, u kterých transakcí uskutečněných v roce 2023 obecní úřad dle mého názoru nepostupoval z pohledu DPH správně, nebo zde existuje prostor pro optimalizaci. Následně vypočítám rozdíl v daňové povinnosti, který by vznikl implementací mnou navrhovaného postupu namísto stávajícího řešení, a okomentuji jeho dopad na saldo rozpočtu obce X.

Vypracovaná teoretická část bude obvyklou literární rešerší. Data potřebná pro aplikační část získám jednak analýzou vybraných dokumentů – především Přiznání k dani z přidané hodnoty, knihy výnosových a nákladových účtů a dalších interních dokumentů – a jednak polostrukturovanými rozhovory a e-mailovou komunikací s účetní obce X. Právě tato komunikace by měla obsahovat nejdetailnější popis uskutečňovaných transakcí, a sloužit tak k doplnění informací nezbytných pro jejich správné daňové posouzení a odstranění vzniklých nejasností. Konkrétní užitá metoda vědeckého výzkumu bude dedukce jakožto aplikace obecných poznatků z teoretické části na konkrétní situaci obce X.

1 DPH u veřejnoprávních subjektů

Daň z přidané hodnoty je transakční daň uvalenou na jednotlivé transakce v ekonomice. Zatěžuje spotřebu prakticky veškerého zboží a služeb, jedná se tak o univerzální daň ze spotřeby.¹ V České republice je upravena zákonem o DPH² (dále jen ZDPH). DPH je v rámci Evropské unie silně harmonizovanou daň, proto by její vnitrostátní právní úprava měla být v souladu s evropskou směrnicí o DPH³ (dále jen Směrnice) i judikaturou Soudního dvora Evropské Unie (dále jen SDEU). Jak bude však patrné z dalších kapitol, ne vždy je tento soulad naplněn.

Hlavním specifikem veřejnoprávních subjektů v oblasti DPH je pravidlo, že jejich činnost v podobě veřejné správy není předmětem daně. Jinak se, ještě při zohlednění osvobození bez nároku na odpočet daně vázaných pouze na neziskové subjekty, řídí zcela totožnými pravidly, jaká platí pro všechny ostatní ekonomické subjekty. Jak však ukazuje tato práce, celá problematika uplatňování DPH veřejnoprávními subjekty se rozhodně neomezuje pouze na tyto dvě věty.

1.1 Veřejnoprávní subjekt

Směrnice pracuje ve vztahu k veřejnoprávním subjektům se strohou definicí „státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty“ (čl. 13 odst. 1). Konkrétní vymezení ponechává na členských státech, avšak nemá-li dojít k rozporu s výkladem evropského práva, pravomoc v podobě vlastní úpravy je značně omezená. V ZDPH byl termín veřejnoprávní subjekt dříve definován v § 4, od roku 2009 však zákon s tímto pojmem nepracuje a demonstrativní výčet subjektů se přesunul rovnou do § 5 odst. 4, který obsahuje zmíněné specifické pravidlo v uplatňování DPH pro tyto subjekty. Jsou jimi 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 (tím je myšlen

¹ VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daně v podnikání*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022, str. 25. ISBN 978-80-7676-359-3.

² ČESKO. *Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů*. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004.

³ EVROPSKÁ UNIE. *Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty*. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347/1–118.

např. zákon o metrologii či zákon o podpoře regionálního rozvoje).⁴ Vzhledem k tomu, že se jednalo pouze o formální úpravu, která fakticky nijak nezměnila přístup k těmto subjektům v oblasti DPH, používám v této práci pro vyjmenované subjekty pro zjednodušení i nadále souhrnné označení veřejnoprávní, stejně jako je tak činěno v praxi.

Z definice jasně plyne, že mezi veřejnoprávní subjekty se neřadí odborové organizace, církve nebo fyzické osoby. Odborové organizace měly společně s církvemi a dalšími náboženskými společnostmi ve znění ZDPH platném do roku 2009 nesystematickou výjimku a v rozporu s komunitárním právem byly za veřejnoprávní subjekty považovány. Fyzické osoby, např. notáři či správci konkursní podstaty, byť jsou dle tuzemské judikatury orgánem veřejného práva, vykonávají na veřejném právu nezávislé ekonomické aktivity jakožto soukromé osoby, a pro účely DPH tak veřejnoprávními subjekty nejsou.⁵ Komplikovaná je situace u příspěvkových organizací. Některé z nich totiž jsou založeny na základě zvláštního právního předpisu a existuje shoda na tom, že pokud by vykonávaly namísto veřejnoprávního subjektu činnost, jež by pro veřejnoprávní subjekt byla kvalifikována jako výkon působnosti v oblasti veřejné správy, bude se o výkon veřejné správy, vyňatý z předmětu DPH, jednat i u těchto příspěvkových organizací.⁶

Zbývá doplnit, že zatímco obec je subjektem veřejné správy (nositelem veřejných práv a povinností a odpovědnosti z toho vyplývajících), obecní úřad, jímž se ve své diplomové práci zabývám, je tzv. nepřímým vykonavatelem státní správy neboli orgánem, na nějž byl subjektem veřejné správy, v tomto případě obcí, výkon státní správy delegován. Obecní úřad však nevykonává pouze přenesenou působnost, ale též samosprávu, proto se kromě nepřímých vykonavatelů státní správy řadí též do skupiny ostatních vykonavatelů veřejné správy.⁷

⁴ BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 77–78. ISBN 978-80-7598-436-4.

⁵ HOLUBOVÁ, Olga. DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2006, str. 28–33. ISBN 80-735-7171-4.

⁶ SKUPINA K OBCÍM. Shrnutí výstupů z jednání dne 16. 7. 2019. Praha, 16. 7. 2019, str. 3.

⁷ SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 3., aktualizované a upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 253–255. ISBN 978-80-7478-002-8.

Pro účely DPH jsou veřejnoprávní subjekty zpravidla považovány za osoby povinné k dani, neboť osobou povinnou k dani je dle § 5 odst. 1 ZDPH každá osoba, která samostatně vykonává ekonomickou činnost, i když nebyla zřízena za účelem podnikání. Ekonomická činnost je totiž definována jako soustavné dodávání zboží, poskytování služeb nebo využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu, nikoliv tedy nutně tvorby zisku.⁸ I ze Směrnice vyplývá, že veřejnoprávní subjekty nejsou vyňaty z její působnosti a že a priori splňují definici osoby povinné k dani, která jedná jako taková (tedy v rámci ekonomické činnosti), neboť široká definice ekonomické činnosti není nijak vázaná na to, zda subjekt, který ji vykonává, byl zřízen dle soukromého či veřejného práva.⁹ Nepředpokládám, že by existovalo mnoho veřejnoprávních subjektů, které ekonomickou činnost nevykonávají vůbec a které by se tudíž řadili mezi právnické osoby nepovinné k dani. Jelikož do této kategorie v praxi spadají asi spíše neziskové organizace, nebudu se touto možností v práci dále zabírat.

1.2 Činnosti veřejnoprávních subjektů

Druhy činnosti veřejnoprávních subjektů jsem se pokusil schematicky vyjádřit v diagramu zachyceném na Obr. 1 *Rozdělení činností veřejnoprávního subjektu*. Mezi uskutečňovaná plnění, která nejsou předmětem DPH, se vedle veřejné správy řadí také další činnosti, zejména ty, za něž subjekt nedostává úplatu. Činnosti, které předmětem daně jsou, se dají v souladu s terminologií DPH souhrnně nazvat ekonomickými činnostmi.

1.2.1 Veřejná správa

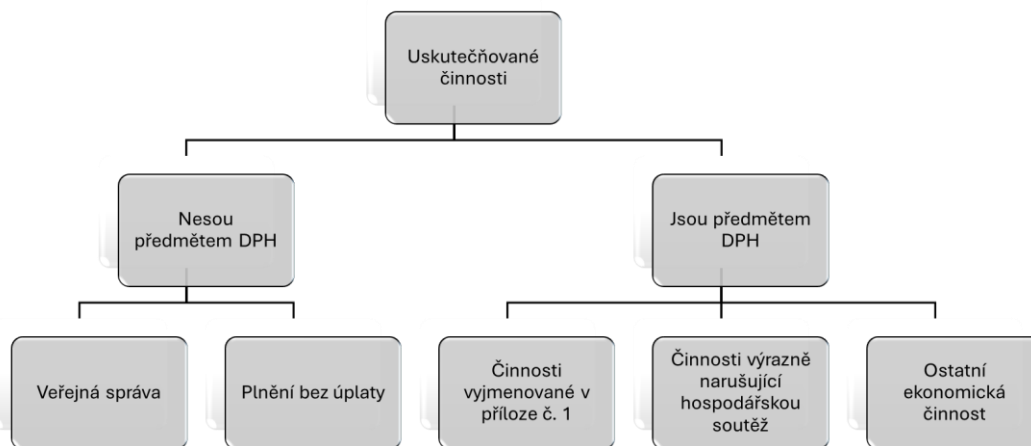
Činnosti v podobě veřejné správy se týká již několikrát zmíněné specifické pravidlo pro veřejnoprávní subjekty obsažené v § 5 odst. 4 ZDPH. Ten říká, že veřejnoprávní subjekty „se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají poplatky nebo jiné úhrady.“ Dodatek týkající se poplatků a jiných úhrad se mi zdá nadbytečný – pokud by totiž za svou činnost v podobě veřejné správy nedostával

⁸ VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. Daně v podnikání. Praha: Wolters Kluwer, 2022, str. 66–67. ISBN 978-80-7676-359-3.

⁹ TERRA, Ben a Julie KAJUS. A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT. Amsterdam: IBFD, 2015, str. 431. ISBN 978-90-8722-308-3.

subjekt zaplaceno, není nejmenších pochyb o tom, že není splněna jedna ze základních podmínek pro to, aby bylo plnění předmětem DPH, tedy že musí jít o dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu (§ 2 odst. 1 ZDPH).

Obr. 1 Rozdělení činností veřejnoprávního subjektu



Zdroj: vlastní zpracování

Pravidlo jinými slovy říká, že uskutečněné plnění v podobě veřejné správy není předmětem daně, a k veřejné správě se tudíž přistupuje tak, jako by nebyla ekonomickou činností. Další podmínkou pro předmět daně totiž je, aby bylo poskytnuto osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, tedy v rámci ekonomické činnosti. Na některé činnosti spadající pod veřejnou správu by se navíc dal aplikovat rozsudek SDEU ve věci C-11/15 Český rozhlas¹⁰, který říká, že poplatek za veřejnoprávní vysílání není úplatou, a proto tato činnost není předmětem daně. Neexistuje totiž přímá souvislost mezi poskytovanou službou a protihodnotou – povinnost zaplatit rozhlasový poplatek není důsledkem využívání služby veřejnoprávního vysílání, nýbrž pouze držby rozhlasového přijímače bez ohledu na způsob, jakým je užíván. Stejná situace je dle mého názoru např. u výběru místních poplatků ze psů nebo z pobytu.

Přestože je vymezení veřejné správy pro správné uplatnění DPH klíčové, ZDPH bohužel postrádá definici tohoto pojmu, což je poměrně výrazný nedostatek. Obecně je veřejná správa chápána jako správa věcí veřejných ve veřejném zájmu. Takovéto pojetí je však velice široké a zahrnuje rozsáhlou paletu činností. Tuzemským správcem

¹⁰ COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-11/15. *InfoCuria Case-law* [online]. 22. 6. 2016 [cit. 2024-03-02].

daně je pro účely DPH vykládán pojem veřejná správa jako tzv. vrchnostenská správa, která je vykonávána formou veřejného práva, a veřejnoprávní subjekt tak v jejím rámci vstupuje do finančních vztahů nikoliv jako rovný partner, nýbrž v pozici „silnějšího“ (může něco nařídit a následně to vynucovat).¹¹ To je v souladu s ustálenou judikaturou SDEU. Např. rozsudek ve spojených věcech C-231/187 a C-129/1988¹² v odstavci 16 říká, že veřejnoprávní subjekt vykonává veřejnou správu tehdy, pokud tak činí v rámci speciálního právního režimu platného pro veřejnoprávní subjekty, nikoliv za stejných právních podmínek, jaké platí pro soukromé ekonomické subjekty. Z toho je patrné, že činnost nelze posuzovat podle její povahy (tzn. čistě podle toho, o jaký druh činnosti se jedná), ale podle právního předpisu, na základě kterého je vykonávána – buď veřejnoprávní, nebo soukromoprávní norma.¹³

Směrnice v čl. 13 odst. 2 dává členským státům možnost plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet u veřejnoprávních subjektů považovat za součást výkonu veřejné správy, a vyjmout je tak z předmětu daně. Český zákonodárce však této možnosti nevyužil.¹⁴ ZDPH i Směrnice obsahují dále ustanovení o tom, co za veřejnou správu považováno není. Jelikož jsou tyto činnosti tím pádem činnostmi ekonomickými, budu se této problematice blíže věnovat v kapitole 1.2.3 *Ekonomická činnost*.

Ze zmíněného vyplývá, že u obecního úřadu je veřejnou správou například výběr správních poplatků (za vydávání osobních dokladů, povolení, rozhodnutí či osvědčení, ověřování dokumentů nebo legalizaci podpisů, uzavírání manželství aj.), místních poplatků (ze psů, z pobytu, za užívání veřejného prostranství, za komunální odpad, za povolení vjezdu s motorovým vozidlem aj.) nebo úplat za využití národního terminálu Czech POINT. Jelikož v těchto situacích dostává subjekt od občanů zapláceno, je stěžejní vědět, zda se jedná o veřejnou správu, aby mohly být platby v souladu s legislativou nezatíženy DPH. Za veřejnou správu jsou dále běžně považovány

¹¹ HOLUBOVÁ, Olga. DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2006, str. 13–14. ISBN 80-735-7171-4.

¹² COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Joined Cases 231/87 and 129/88. *InfoCuria Case-law* [online]. 17. 10. 1989 [cit. 2024-03-02].

¹³ BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 80. ISBN 978-80-7598-436-4.

¹⁴ HOLUBOVÁ, Olga. DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2006, str. 25. ISBN 80-735-7171-4.

činnosti jako provoz veřejného osvětlení, výstavba a opravy komunikací, provoz obecní policie nebo péče o veřejnou zeleň. Jak jsem již předestřel v úvodu této kapitoly, mám za to, že u těchto činností je irelevantní posuzovat, zda naplňují definici veřejné správy. Jelikož jsou financovány z veřejných rozpočtů (obecní úřad je hraří z prostředků získaných ve formě neúčelových dotací, které nemají přímou vazbu k těmto činnostem, a nemohou tak být považovány za úplatu), budou zároveň v kategorii plnění poskytovaných bez úplaty, a předmětem DPH tudíž v každém případě nebudou.

1.2.2 Plnění poskytovaná bez úplaty

Jak již bylo řečeno, do kategorie činností, jež nejsou předmětem DPH, spadají kromě veřejné správy také plnění, za něž veřejnoprávní subjekt nedostává úplatu. Jedná se o poskytnutí nebo dodání prakticky čehokoliv a komukoliv zdarma, což je u veřejnoprávních subjektů, respektive neziskových subjektů obecně, situace poměrně častá. Zároveň musí platit, že za toto plnění nedostává subjekt přímou úhradu kromě příjemce plnění ani od žádné třetí strany (např. ve formě účelové dotace obsahující konkrétní podmínky, podrobněji viz kapitola 2.4 *Přijaté dotace*). Že se nejedná o předmět daně, jestliže chybí úplata, a tím pádem i základ daně, je celkem intuitivní. Důležitou souvislostí však je, že u souvisejících plnění na vstupu nevzniká nárok na odpočet daně.

Palčivým tématem je související problematika příliš nízké ceny za plnění na výstupu. Pokud je totiž cena natolik symbolická, že se ve skutečnosti jedná o dar, není považována za úplatu. V důsledku toho uskutečňovaná činnost není činností ekonomickou, a tedy ani předmětem daně, a u souvisejících vstupů nemá plátce nárok na odpočet. Stanovení hranice, kdy už je cena příliš nízká, není jednoduchou záležitostí. Pomoci může judikatura SDEU.¹⁵

Z rozsudku ve věci C-267/15 *Gemeente Woerden*¹⁶ vyplynulo, že dodání zboží za 10 % nákladové ceny ekonomickou činností je, nejde tedy o částku ryze

¹⁵ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023, 1. část, čas 1:40:45.

¹⁶ COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-267/15. *InfoCuria Case-law* [online]. 22. 6. 2016 [cit. 2024-03-08].

symbolickou. Oproti tomu v rozsudku ve věci C-520/14 Gemeente Borsele¹⁷ SDEU konstatoval, že poskytování služeb za cenu ve výši pouhých 3 % celkových nákladů na jejich zajištění naznačuje, že se nejedná o úplatu, neboť z takové asymetrie vyplývá neexistence souvislosti mezi úhradou a poskytnutou službou. Toto poskytování služby tak provozováním ekonomické činnosti není. Je na místě zmínit, že SDEU v této věci argumentuje také absencí přímé vazby a právního vztahu mezi plněním a úhradou, neboť ne všichni příjemci služby byli povinni platit a zároveň cena nebyla kalkulována podle skutečných nákladů. V rozsudku nicméně silně rezonuje právě nízká částka vůči celkovým nákladům.

Z kombinace obou citovaných judikátů lze dovodit, že hranice úplaty je někdy mezi 3 a 10 % nákladů – cena nižší než 3 % pravděpodobně úplatou nebude, zatímco u částky vyšší 10 % by měl subjekt silný argument pro to, že se o úplatu jedná. Mezi těmito hraničními hodnotami je šedá zóna, ve které by ani jedna ze stran případného soudního sporu neměla argument v podobě rozsudku SDEU.

Aby situace nebyla jednoduchá, v loňském roce vstoupil do hry ještě nový rozsudek ve věci C-612/21 Gmina O.¹⁸ V situaci, kdy obec objednala zájemcům z řad občanů dodání a instalaci určitého zařízení, přičemž na základě podmínek projektu hradí občan nejvýše 25 % vynaložených nákladů, SDEU rozhodl, že se o ekonomickou činnost nejedná. Argumentoval jednak tím, že není splněna podmínka, že se jedná o činnost směřující k získávání pravidelného příjmu (je to jednorázový pasivní pře prodej), a jednak faktem, že podmínky projektu jsou nastaveny tak, že obec nese pouze riziko ztrát bez jakékoli vyhlídky na dosažení zisku. První podmínka sama o sobě je dle mého názoru v přímém rozporu se závěry SDEU z prvně zmíněného rozsudku ve věci C-267/15; samostatná druhá podmínka zase nekoresponduje s definicí ekonomické činnosti, jak ji uvádím v kapitole 1.1 *Veřejnoprávní subjekt*, a naplňovalo by ji nemalé množství činností neziskových subjektů. Zatím není jasné, zda se nebude jednat pouze o ojedinelý právní názor – až čas ukáže, jak bude tento judikát přijat, respektive kde se ustálí jeho aplikovatelnost. Každopádně pokud by

¹⁷ COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-520/14. *InfoCuria Case-law* [online]. 12. 5. 2016 [cit. 2024-03-08].

¹⁸ COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-612/21. *InfoCuria Case-law* [online]. 30. 3. 2023 [cit. 2024-03-08].

mohlo ke stejnému závěru postačit naplnění jen jedné z obou podmínek, zcela by to změnilo zaběhlou praxi.¹⁹

1.2.3 Ekonomická činnost

Pro veřejnoprávní subjekt jsou předmětem DPH ty činnosti, které splňují definici ekonomické činnosti viz kapitola 1.1 *Veřejnoprávní subjekt*. Automaticky se sem řadí činnosti legislativou přímo vyjmenované. Dle § 5 odst. 5 ZDPH jsou to jednak činnosti uvedené v příloze č. 1, a jednak činnosti, při jejichž výkonu dochází k výraznému narušení hospodářské soutěže. Při uskutečňování takovýchto činností není veřejnoprávní subjekt považován za osobu povinnou k dani. To jinými slovy znamená, že tyto činnosti nejsou považovány za veřejnou správu, byť by splňovaly všechny podmínky k tomu, aby jinak jako veřejná správa posouzeny byly.

Mezi činnosti uvedené v příloze č. 1 ZDPH, která se obsahově shoduje s přílohou I Směrnice, patří např. dodání vody, plynu a elektřiny, dodání nového zboží vyrobeného za účelem prodeje, reklamní služby, pořádání výstav a veletrhů nebo provoz rozhlasového či televizního vysílání. Jediným rozdílem je, že Směrnice v čl. 13 odst. 1 dodává, že veřejnoprávní subjekty jsou považovány za osobu povinnou k dani, pouze pokud tyto činnosti nejsou vykonávány v zanedbatelné míře. Do ZDPH se tolerance zanedbatelné míry vyjmenovaných činností neimplementovala, což je dle judikatury SDEU v pořádku – Směrnice transponování kritéria zanedbatelné míry a jeho tolerování nevyžaduje.²⁰

Narušením hospodářské soutěže se rozumí zvýhodnění subjektu veřejnoprávního oproti subjektu soukromému, pokud by oba vykonávali tutéž činnost, avšak soukromý subjekt musel úplatu za ni zatěžovat daní, zatímco veřejný subjekt jako úplatu za veřejnou správu nikoliv. Ve vztahu k těmto činnostem musí být veřejnoprávní subjekt považován za osobu povinnou k dani. I toto pravidlo vychází z čl. 13 odst. 1 Směrnice, přičemž kvantitativní hranice jeho aplikovatelnosti Směrnici dána není. ZDPH nicméně omezuje činnosti narušující soutěž na ty, o nichž to stanoví nařízením vláda, přičemž tato možnost doposud využita nebyla.²¹ Z toho důvodu tuzemský

¹⁹ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023, 1. část, čas 2:01:50.

²⁰ HOLUBOVÁ, Olga. DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2006, str. 21–22. ISBN 80-735-7171-4.

²¹ SKUPINA K OBCÍM. Shrnutí výstupů z jednání dne 16. 7. 2019. Praha, 16. 7. 2019, str. 2.

veřejnoprávní subjekt své činnosti vykonávané v rámci veřejné správy z hlediska možného narušení soutěže zkoumat nemusí.

Ekonomickou činnost, respektive uskutečněná plnění, jež jsou předmětem DPH, lze rozdělit na plnění zdanitelná a osvobozená. Typickým zdanitelným plněním je prodej zboží či vlastních výrobků, reklamní služba, krátkodobý pronájem pozemku, jehož součástí je stavba, pronájem parkovacích míst nebo dodání nových staveb či stavebních pozemků. Mezi plnění zdanitelná se řadí též prodej majetku. Ten i u veřejnoprávního subjektu v zásadě podléhá dani na výstupu – legislativa neobsahuje žádné specifické ustanovení, které by veřejnoprávní subjekt opravňovalo nezatížit prodej daní. V Koordinačním výboru 1/2021²² se nicméně Komora daňových poradců shodla s Generálním finančním ředitelstvím (dále jen GFŘ) na závěru, že prodej majetku není uskutečněn v rámci ekonomické činnosti a předmětem DPH tudíž nebude, pokud prodávající tento majetek na základě vlastního rozhodnutí nabyt v postavení osoby nepovinné k dani, nevložil jej do obchodního majetku ani ho nevedl v evidenci DPH a neuplatnil při jeho pořízení nárok na odpočet. A to i v případě, byli-li majetek před prodejem z části využíván pro ekonomickou činnost. Stejně jako v situaci, kdy fyzická osoba (plátce) prodává majetek, který sloužil k jeho soukromému užití, musí být ale splněna podmínka, že při prodeji nebyly podniknuty aktivní kroky, které využívají běžní obchodníci, jako například reklamní činnost či cílené podstatné zhodnocení z důvodu prodeje. Je také na místě podotknout, že ne vždy musí u uskutečněných zdanitelných plnění dojít skutečně k jejich zdanění. Stejně jako u ostatních subjektů musí i subjekt veřejnoprávní nejprve překročit obrat pro povinnou registraci, nebo se případně registrovat dobrovolně.

Uskutečňování plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně, jako je například vývoz nebo dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, je u veřejnoprávních subjektů možností spíše teoretickou, proto se těmito plněním ve své práci věnovat nebudu. Z plnění osvobozených bez nároku na odpočet je u veřejnoprávních subjektů nejčastější nájem a dodání nemovitých věcí, poskytování vzdělávacích služeb a dále specifická osvobození vázaná právě jen na neziskové subjekty, jimž je věnována kapitola 2.3 *Sportovní a kulturní služby*. Při

²² KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. Zápis z jednání Koordinačního výboru 01/2021. *Komora daňových poradců České republiky* [online]. 27. 1. 2021 [cit. 2024-03-10], str. 2–10.

poskytování některých plnění, jako je dodání pozemku či vybrané nemovité věci nebo nájmu nemovité věci plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti, se při splnění dalších podmínek může subjekt (plátce) rozhodnout, zda je ponechá osvobozené bez nároku na odpočet, nebo je právě kvůli nároku na odpočet daně na vstupu dobrovolně zdaní. Jak bude zřejmé z praktické části práce, tato volba je mnohdy významným optimalizačním faktorem.

Pro úplnost doplním, že přijatá plnění sice tematicky nezapadají do kapitoly věnované ekonomickým činnostem, nicméně i u nich může za určitých podmínek a v závislosti na statusu příjemce vzniknout subjektu povinnost přiznat daň. V rámci tuzemska může dojít k přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění, je-li plátcem, např. u stavebních prací či dodání mobilních telefonů nebo zařízení s integrovanými obvody.²³ Z mezinárodních transakcí by pro veřejnoprávní subjekt bylo vzhledem ke znění § 2 odst. 2 ZDPH předmětem daně i přijaté plnění v podobě pořízení zboží z jiného členského státu (pokud by nebylo vyňato) a dovoz zboží. Při pořízení zboží se subjekt stává identifikovanou osobou, není-li již jako plátce nebo identifikovaná osoba registrován. Jak při pořízení zboží, tak při jeho dovozu (pokud není použit zvláštní režim pro dovoz zboží nízké hodnoty) by subjektu vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, respektive při dovozu v pozici neplátce pouze povinnost daň zaplatit. Obdobně může být subjekt povinen registrovat se jako identifikovaná osoba a následně přiznat daň například i při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku, jestliže je místo plnění v tuzemsku.²⁴ Problematika mezinárodních transakcí je však mnohem komplikovanější. Vzhledem k faktu, že všechna tato přijatá plnění budou pro veřejnoprávní subjekt spíše výjimečnou záležitostí, se jimi v této práci nadále zabývat nebudu.

1.3 Nárok na odpočet

Nárokem na odpočet je daň na vstupu nebo její část, již si může plátce odečíst od daně na výstupu při vyčíslení daňové povinnosti vůči správci daně. Zda má subjekt nárok na odpočet daně z přijatého plnění, závisí na tom, k jakému účelu toto přijaté plnění použije. Další podmínkou je, že plátce musí mít k dispozici daňový doklad.

²³ VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. Daně v podnikání. Praha: Wolters Kluwer, 2022, str. 40. ISBN 978-80-7676-359-3.

²⁴ Tamtéž, str. 81–83.

Vyžadováno naopak není, aby plátce daň na vstupu skutečně uhradil. ZDPH také stanovuje, že nelze uplatnit nárok na odpočet z přijatých plnění použitých na reprezentaci (s výjimkou dáreků v hodnotě maximálně 500 Kč bez daně a obchodních vzorků, pokud byly poskytnuty v rámci ekonomické činnosti).²⁵ Novelou platnou od 1. 1. 2024 ZDPH také limituje odpočet u dlouhodobého majetku v podobě vybraného osobního automobilu – nárok lze vypočítat z částky daně na vstupu ve výši maximálně 420 000 Kč.

Přestože v oblasti nároku na odpočet neexistuje pro veřejnoprávní subjekt žádné specifikum oproti ostatním plátcům, postupovat správně nemusí být vždy jednoduché. Pro účely posouzení nároku na odpočet je u veřejnoprávních subjektů vhodné použít rozdělení činností, které jsem graficky znázornil v Obr. 2 *Rozdělení plnění na výstupu pro účely nároku na odpočet daně*. Zdanitelná nebo též zdaňovaná plnění zde, stejně jako v dalším textu, zastupují všechna plnění zakládající nárok na odpočet – od zbylých, u veřejnoprávních subjektů méně častých, jsem pro zjednodušení abstrahoval.

Obr. 2 Rozdělení plnění na výstupu pro účely nároku na odpočet daně



Zdroj: vlastní zpracování na základě NEJEZCHLEB, Zdeněk. *Odpočty DPH v podmínkách ÚSC*. Online školení. Trutnov, 14. září 2023

²⁵ VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daně v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer, 2022, str. 97–101. ISBN 978-80-7676-359-3.

Z přijatých plnění použitých pro plnění na výstupu, která nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozena bez nároku na odpočet, nevzniká plátcí žádný nárok na odpočet. Naopak u nákupů souvisejících pouze se zdaňovanou činností lze daň na vstupu nárokovat celou. V případech, kdy je přijaté plnění použito pro kombinaci zdaňované a nezdaňované činnosti, má plátce tzv. částečný nárok na odpočet. Je tedy důležité v první řadě přiřazovat vstupy k souvisejícím výstupům, rozříděným do tří kategorií na Obr. 2. Mezi plněním na vstupu, u něhož chce plátce nárokovat odpočet, a zdaňovanou činností na výstupu, musí existovat přímá vazba. Nestačí při tom například nemovitost, využívanou pro kombinaci zdaňované a nezdaňované činnosti, vnímat jako nedělitelný celek a ze všech s ní souvisejících přijatých plnění automaticky uplatňovat částečný odpočet. Správným postupem je nemovitost rozebrat na části sloužící odlišným účelům a k nim přiřazovat jednotlivé vstupy.²⁶

V praxi je hledání přímé vazby mezi vstupy a výstupy mnohem komplikovanější, než by se mohlo na první pohled zdát. Z mého pohledu zajímavým konstatováním je rozsudek SDEU ve věci C-126/14 Sveda²⁷, že plátce má plný nárok na odpočet z pořízení majetku, který je dle smlouvy určen pro bezplatné užití veřejností, avšak plátce jej zamýšlí využít k přilákání návštěvníků do oblasti, kde zamýšlí provozovat zdaňovanou ekonomickou činnost. I zde tedy SDEU vidí přímou vazbu mezi vstupem a zdanitelným výstupem, byť je užití předmětného majetku, v tomto případě cesty, návštěvníky bezplatné a není nijak podmíněno „účastí“ na ekonomické činnosti plátce.

Částečný nárok na odpočet daně může mít v závislosti na konkrétní kombinaci druhů uskutečňovaných činností, k nimž se váže, podobu buďto poměrného, nebo kráceného nároku na odpočet. Nárok na **odpočet daně v poměrné výši** se týká situace, kdy plátce použije přijaté plnění jak pro svou ekonomickou činnost (v tuto chvíli lhostejno, zda zdaňovanou či osvobozenou bez nároku na odpočet), tak pro činnosti, jež nejsou předmětem daně. Výše odpočtu je dána součinem daně na vstupu a tzv. poměrného koeficientu. Ten se vypočítá jako procentní podíl využití tohoto plnění pro ekonomickou činnost. Když podíl využití není v okamžiku vzniku nároku na odpočet znám, plátce ho odhadne a na skutečný podíl, pokud je odchylka větší než

²⁶ KRAJSKÝ SOUD V PLZNI. Rozsudek 57 Af 16/2017-38. *Zákony pro lidi* [online]. 26. 6. 2018 [cit. 2024-03-12].

²⁷ COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-126/14. *InfoCuria Case-law* [online]. 22. 10. 2015 [cit. 2024-03-12].

10 procentních bodů, ho opraví v posledním zdaňovacím období kalendářního roku. Pokud by plnění na vstupu bylo využito ke kombinaci plnění mimo ekonomickou činnost a plnění osvobozených bez nároku na odpočet, pak není potřeba vyčíslovat poměrnou výši odpočtu – ta by totiž byla posléze přímo přiřaditelná plnění, které nárok na odpočet daně nezakládá, takže výsledný odpočet by byl stejně nulový. Uplatnění odpočtu v poměrné výši se tak v praxi veřejnoprávních subjektů využívá pouze u kombinace veřejné správy či plnění bez úplaty a plnění zdanitelného.

Rizikem poměrného koeficientu je fakt, že zákonodárce nedefinoval, jakou metodou se má poměr stanovit. Volba konkrétní metody je tudíž na rozhodnutí plátce, který si ji musí v případě zpochybnění ze strany správce daně obhájit.²⁸ Ministerstvo financí (dále jen MF) ve své informaci²⁹ uvádí, že konkrétní metoda může být založena např. na časovém využití, podlahové ploše, knize jízd nebo – právě u veřejnoprávních subjektů – na podílu příjmů.

Nárok na **odpočet daně v krácené výši** má plátce tehdy, když použije přijaté plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro činnosti zdanitelné, tak pro činnosti osvobozené bez nároku na odpočet. Výše odpočtu je dána součinem daně na vstupu a tzv. kráticího koeficientu (ZDPH používá pouze termín koeficient). Ten se vypočítá zjednodušeně jako procentní podíl součtu hodnot uskutečněných zdanitelných plnění na součtu hodnot všech uskutečněných plnění. Některá uskutečněná plnění, např. prodej majetku nebo doplňkové poskytnutí finančních služeb, se do koeficientu nezahrnují, aby nedocházelo k jeho zkreslení. Jelikož plátce zjistí výši kráticího koeficientu pro příslušný rok až po jeho skončení, používá v průběhu roku tzv. zálohový koeficient, jehož výše je rovna kráticímu koeficientu předchozího kalendářního roku (pokud je subjekt plátcem první rok, zálohový koeficient odhadne). Narovnání na příslušný kráticí koeficient, ZDPH používá pro tento úkon pojem vypořádání odpočtu, se provede v posledním zdaňovacím období kalendářního roku.

Kráticí koeficient je nespravedlivý (nezohledňuje reálné procento konkrétního využití vstupu), ale jeho výpočet je jednoduchý a jistý – má-li plátce správně vyplněné

²⁸ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023, 2. část, čas 1:11:10.

²⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Informace: Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 3. 2011, str. 6 [cit. 2024-03-15].

Přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen Přiznání), koeficient se mu spočte automaticky a správce daně nemůže jeho výši, na rozdíl od koeficientu poměrného, nijak rozporovat.³⁰ To je mimochodem důvod, proč je důležité rozlišovat plnění mimo ekonomickou činnost a plnění osvobozená bez nároku na odpočet. Z pohledu daně na výstupu jsou sice obě činnosti nezdaňované, ale hodnota osvobozených plnění by se na rozdíl od veřejné správy měla uvádět do Přiznání, protože ovlivní výši krátícího koeficientu.

U přijatého plnění použitého ke všem třem kategoriím v Obr. 2 současně se postupuje podle § 76 odst. 2 ZDPH. Souběh nároku na odpočet v poměrné a krácené výši se řeší tak, že se nejprve spočte poměrný odpočet připadající na ekonomickou činnost, a ten poté vstupuje jako daň na vstupu do výpočtu kráceného odpočtu připadajícího na zdaňovaná plnění.

Nárok na odpočet daně může plátce uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, kdy vznikla povinnost daň přiznat (jedno zda dodavateli či plátcí samotnému), a poté kdykoliv v následujících 3 letech bez nutnosti podávat dodatečná Přiznání (u plnění v přenesené daňové povinnosti a speciálním režimu pro dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností může i po uplynutí 3leté lhůty). V případě částečného nároku na odpočet však musí plátce tento odpočet uplatnit nejpozději v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, v němž nárok na odpočet vznikl.³¹ To je logické u kráceného nároku na odpočet, tak aby byla daň na vstupu násobena „správným“ koeficientem pro příslušný kalendářní rok. Avšak pro poměrný nárok je toto ustanovení zbytečné – výpočet příslušného poměrného odpočtu totiž nezáleží na tom, ve kterém zdaňovacím období je odpočet uplatněn skrze Přiznání.³²

Na závěr kapitoly chci vyzdvihnout, že nárok na odpočet je právo, nikoliv povinnost. Například u nákupu kancelářských potřeby při zohlednění nejprve poměrného a posléze i krátícího koeficientu může uplatnitelný nárok na odpočet vycházet pouze v řádu desítek nebo dokonce jednotek korun. Náklady na jeho zjištění pak mohou snadno převýšit užitek z jeho nárokování, takže je vhodné si v zájmu

³⁰ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023, 2. část, čas 1:04:45.

³¹ VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. Daně v podnikání. Praha: Wolters Kluwer, 2022, str. 100. ISBN 978-80-7676-359-3.

³² NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023, 1. část, čas 1:18:25.

efektivity například vnitřní směrnici stanovit, od jaké výše se bude subjekt těmito drobnými odpočty zabývat.³³

1.4 Narušení fiskální neutrality

Systém DPH je založen na principu fiskální neutrality. Díky mechanismu odpočtu daně na vstupu je výše vybrané daně zatěžující zákazníka při konečné spotřebě stejná bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce. Krom přítomnosti neplátce v řetězci je neutralita narušena také existencí činností vyňatých z předmětu daně nebo od daně osvobozených. Mimo jiné právě specifická pravidla pro veřejnoprávní subjekty tak působí distorze ovlivňující rozhodování ekonomických subjektů, které narušují hospodářskou soutěž a snižují ekonomickou efektivnost a blahobyt.³⁴

Zatímco existence osvobození bez nároku na odpočet vázaných pouze na neziskové subjekty je řešením jednoznačně nekonceptním, majícím za cíl především snížení ceny pro konečného spotřebitele, důvodem vynětí veřejné správy z předmětu daně je úvaha, že u služeb, kde není jasně patrná přímá vazba mezi plněním a částkou, kterou si veřejnoprávní subjekty účtují, jsou konečnými spotřebiteli vstupů s nimi souvisejících právě oni. Konečnými spotřebiteli zboží i služeb však musí nezbytně být fyzické osoby a veškeré zboží nebo služby nakoupené právníky osobami – veřejnoprávními i soukromými subjekty – by měly být vnímány jako vstupy sloužící k jejich ekonomické činnosti. Tím pádem by i na veřejnoprávní subjekty mělo být nahlíženo spíše jako na další článek uprostřed výrobního a distribučního řetězce, čímž by se systém DPH stal jednodušším, více logickým a méně distorzním.³⁵

Právě za účelem eliminace distorzí si nechala Evropská komise již v roce 2011 vypracovat studii³⁶, jež porovnává stávající evropský přístup s jinými klíčovými zeměmi OECD a navrhuje možná řešení tohoto problému. Studie srovnává veřejnoprávní subjekty se soukromými nejen na straně výstupů (snížení

³³ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023, 1. část, čas 56:00.

³⁴ EUROPEAN COMMISSION. Green paper on the future of VAT towards a simple, more robust and efficient VAT system. *EUR-Lex: Access to European Union law* [online]. 2010, str. 10 [cit. 2023-10-12].

³⁵ TERRA, Ben a Julie KAJUS. A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT. Amsterdam: IBFD, 2015, str. 432. ISBN 978-90-8722-308-3.

³⁶ COPENHAGEN ECONOMICS. VAT In The Public Setor And Exemptions In The Public Interest: Final report for TAXUD/2009/DE/316. European Union [online]. 1. 3. 2011, str. 6–35 [cit. 2023-10-12].

konkurenceschopnosti soukromých subjektů oproti veřejnoprávním, které mohou fakturovat bez DPH, a tudíž pro konečného zákazníka levněji), ale též na straně vstupů. Zde bude racionálně uvažující veřejnoprávní subjekt upřednostňovat zajištění činností skrze vlastní zaměstnance před externím (dodavatelským) zajištěním, při kterém je nucen zaplatit DPH na vstupu, již si nemůže uplatnit jako nárok na odpočet. Ze stejného důvodu není subjekt motivován k investicím do technologií, jež by ušetřily práci zaměstnanců. To je jedním z důvodů nižší efektivity veřejného sektoru.

Studie navrhuje ve zkratce dvě řešení: jedním je systém vracení neuplatnitelné daně na vstupu a druhým systém úplného zdanění. Vracení DPH veřejnoprávním subjektům z outsourcovaných služeb na vstupu je již v 8 státech Evropské unie zavedeno. Řeší však pouze narušení hospodářské soutěže na straně vstupů a dodatečně vzniklé náklady na dodržování nových právních předpisů mohou pozitivní dopad na efektivnost snižovat, zcela eliminovat či dokonce převýšit. Jako vhodnější přístup se tedy jeví systém úplného zdanění, jehož obdoba funguje na Novém Zélandu. V něm by pro veřejnoprávní subjekty neexistovalo vynětí veřejné správy z předmětu daně ani žádná osvobození bez nároku na odpočet, takže by měly u všech přijatých plnění využitých k ekonomické činnosti plný nárok na odpočet. Z pohledu DPH by se k nim tedy přistupovalo úplně stejně jako k soukromým subjektům. Tento postup řeší narušení hospodářské soutěže jak na straně vstupů, tak na straně výstupů, a oproti prvnímu řešení by mohl administrativní náklady naopak uspořit. Měl by tím pádem zajistit mnohem markantnější ekonomický přínos. Ten by ale závisel na konkrétní implementované podobě. Systém úplného zdanění může totiž nabývat dvou základních podob podle toho, zda by se zdaňovaly pouze činnosti za úplatu, nebo i činnosti financované z neúčelových dotací. V závislosti na zvolené podobě by se lišil dopad na rozpočet veřejnoprávních subjektů a v důsledku toho i potřeba modifikace objemu veřejných prostředků, které subjektu plynou ve formě dotací. Detailnější rozbor těchto aspektů nicméně přesahuje rámec práce.

Osobně bych byl jednoznačně pro zrušení institutu veřejné správy jakožto činnosti, která není předmětem daně. Myslím si, že by veřejnoprávní subjekty měly být bez výjimky osobami povinnými k dani a že si lze při určování, zda je plnění předmětem daně, zcela bez problémů vystačit s posouzením, zda se jedná o plnění uskutečněné za úplatu. Je-li odpověď kladná, nevidím důvod, proč by měly

např. správní či místní poplatky mít výjimku ze základního mechanismu DPH, která je navíc příčinou popsanych distorzí. Rozšíření režimu zdanění i na neúčelové dotace by oproti tomu znamenalo narušení stávajícího principu fungování DPH založeného na zdaňování úplaty za poskytnuté plnění. Zde bych tak byl zdrženlivý, přestože by daná změna vedla k mnohem významnějšímu zvýšení efektivnosti. Vzhledem k tomu, že k žádné změně pravidel pro veřejnoprávní subjekty za účelem eliminace či zmírnění narušení fiskální neutrality DPH ani po 12 letech od vypracování studie nedošlo, lze usuzovat, že tato snaha není prioritou a ustoupila do pozadí.

2 Vybrané problematické oblasti

K identifikaci následujících čtyř v praxi problematických oblastí jsem došel kombinací rešerše literatury a konkrétních nejasností, které v daných oblastech měla paní účetní obce X. Jedná se z mého pohledu o dílčí problémy, jejichž správné vyhodnocení závisí na mnoha aspektech. Mezi problematické by se jistě dala zařadit také oblast majetku vytvořeného vlastní činností, úpravy odpočtu daně nebo posuzování, zda se jedná o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně pro účely zahrnutí do obratu a krátkého koeficientu. Vzhledem k omezenému požadovanému rozsahu diplomové práce však není prostor věnovat se všemu, a vybral jsem tedy jen ty oblasti, které velmi úzce souvisí s analytickou částí práce, v níž se budu na závěry z následujících subkapitol odkazovat.

2.1 Odpadové hospodářství

Obce jsou povinny přebírat veškerý komunální odpad (směsný a separovaný) vznikající na jejím území činností nepodnikajících fyzických osob, jak plyne z § 59 odst. 1 zákona o odpadech³⁷. Za to vybírají od občanů místní poplatky za odkládání komunálního odpadu, přičemž u této činnosti není pochyb o tom, že se z pohledu DPH jedná o veřejnou správu. Jak jsem psal v kapitole 1.2.1 *Veřejná správa*, je to činnost vykonávaná veřejnoprávním subjektem, a to na základě speciálního právního režimu (zde zákona o odpadech) a z pozice určité autority. Obce tedy nezatěžují výběr těchto poplatků daní z přidané hodnoty.

Nejasná situace však panovala u zdaňování odměny od autorizovaných obalových společností (EKO-KOM, a. s.) a provozovatelů kolektivních systémů (např. ELEKTROWIN, a. s. nebo ASEKOL, a. s.). Autorizované obalové společnosti v souladu s § 16 zákona o obalech³⁸ zajišťují zpětný odběr a využití odpadu z obalů a obce jim mohou poskytovat službu v podobě plnění jejich povinností, neboť sběrná místa na obaly jsou součástí sběru separovaného odpadu v rámci obecního systému odpadového hospodářství. Výše odměny za tuto službu se odvíjí mimo jiné od

³⁷ ČESKO. Zákon č. 541 ze dne 1. prosince 2020 o odpadech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004.

³⁸ ČESKO. Zákon č. 477 ze dne 4. prosince 2001 o obalech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004.

množství obalů v separovaném komunálním odpadu. Provozovatelé kolektivních systémů jsou v obdobném postavení jako autorizované obalové společnosti, jen se jejich povinnost místo obalů týká zpětného odběru výrobků s ukončenou životností (elektrozařízení, akumulátorů, pneumatik nebo vozidel).³⁹

Dlouhou dobu bylo v tuzemsku zaběhlou praxí, že i na tyto služby bylo nahlíženo jako na veřejnou správu, což bylo v souladu s Informací MF z roku 2005⁴⁰, kde bylo organizování zpětného odběru a recyklace odpadů z obalů za odměnu od autorizované společnosti EKO-KOM přímo zmíněno jako součást nakládání obce s odpady, které je příkladem výkonu veřejné správy. Stále častější pochybnosti o správnosti tohoto výkladu však vedly k jednáním v této věci v rámci Koordinačního výboru a přehodnocení stanoviska státní správy.⁴¹

Ze zápisu z předmětného jednání Koordinačního výboru 03/2022⁴² vyplývá, že služby poskytované obcemi autorizovaným obalovým společnostem a provozovatelům kolektivních systémů mají podléhat běžnému režimu DPH, přičemž GFŘ s tímto stanoviskem navrhovatele souhlasí a informuje, že závěr Koordinačního výboru nahrazuje související část Informace MF z roku 2005 (jak však vyplývá z následující kapitoly 2.2 *Provoz veřejného pohřebiště*, aktuálně je tento dokument již zcela zrušen). Hlavním odůvodněním posunu výkladu je, že byt' je obecný rámec spolupráce mezi obcí na straně jedné a autorizovanými obalovými společnostmi a provozovateli kolektivních systémů na straně druhé dán zákonem, konkrétní podmínky tohoto vztahu se řídí právem soukromým – spolupráce je ze strany obce dobrovolná a obec v daném vztahu nevystupuje v pozici veřejné autority (vztahují se na ni stejné podmínky jako na soukromé subjekty). S tímto argumentem plně souhlasím, neboť je v naprostém souladu s teoretickými východisky popsány v práci.

Dovolím si ještě krátkou vsuvku týkající se sazeb DPH. Do konce roku 2023 podléhaly služby související s komunálním odpadem (jeho sběr, přeprava, likvidace,

³⁹ ČESKO. Zákon č. 542 ze dne 1. prosince 2020 o výrobcích s ukončenou životností, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004.

⁴⁰ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů. *Finanční správa* [online]. 28. 1. 2005 [cit. 2024-03-21].

⁴¹ MORÁVEK, Zdeněk. Obec – likvidace odpadu a DPH. *Práce, mzdy, odvody bez chyb, pokut a penále*. 2023, 18(6–7), str. 99–102. ISSN 1801-9935.

⁴² KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. Zápis z jednání Koordinačního výboru 03/2022. *Komora daňových poradců České republiky* [online]. 23. 3. 2022, str. 14–19 [cit. 2024-03-21].

příprava likvidace a zpracování k dalšímu využití) první snížené sazbě, přičemž komunální odpad je třeba chápat v souladu s eurokonformním výkladem jako domovní odpad pocházející z běžné nepodnikatelské činnosti domácností.⁴³ EKO-KOM však při výpočtu odměny za obalovou složku separovaného odpadu neřeší, zda obaly pochází z odpadu komunálního či z privátních sběrů nebo od podnikatelských subjektů zapojených do obecního systému odpadového hospodářství. Odlišit proto v praxi, jaká část služeb za sběr a přepravu se týká komunálního odpadu a má být společností EKO-KOM fakturována ve snížené sazbě, bylo prakticky nemožné. Vedle toho existuje ještě Koordinační výbor 6/2022⁴⁴ zabývající se sazbou daně u služeb v podobě zpětného odběru, přepravy a zpracování elektroodpadu a dalších výrobků s ukončenou životností. Z něho vyplývá, že tyto služby mají v každém případě podléhat sazbě základní, a to mimo jiné s odůvodněním, že i když donese výrobek s ukončenou životností na sběrné místo občan, nejedná se o komunální odpad, neboť výrobek je v ten moment dle české legislativy ve vlastnictví kolektivního systému. To je dle názoru Nejezchleba⁴⁵ v rozporu s definicí komunálního odpadu v evropském právu. Všechny tyto nejasnosti naštěstí vyřešila novela ZDPH účinná od 1. 1. 2024, která na veškeré služby související s odpadem zavedla základní, 21% sazbu.

Z výše popsaného v kombinaci s aplikací pravidel vysvětlených v kapitole 1.3 *Nárok na odpočet* vyplývá, že u vstupů v podobě svozu směsného odpadu nebo nádob na něj nemá obec žádný nárok na odpočet. U separovaného odpadu jsou obce odměňovány od společnosti EKO-KOM za plast, papír, sklo, kov a nápojové kartony (v zanedbatelné míře i za dřevo), avšak pouze za obalovou složku těchto materiálů. To znamená, že například z obsahu modrého kontejneru na papír je obec odměněna pouze za krabice a další papírové obaly, nikoliv například za noviny a časopisy. U nákupu nádob na vyjmenovaný separovaný odpad, nákladů na jeho svoz či na budování podzemních kontejnerů nebo sběrných hnízd má tedy obec nárok na odpočet pouze v poměrné výši – k neobalové složce separovaného odpadu se neváže žádná odměna, a tak nakládání s ní není zdanitelným plněním. Proto nemůže být u separovaného

⁴³ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 1. 2021. *Finanční správa* [online]. 10. 2. 2021 [cit. 2024-03-21].

⁴⁴ KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. Zápis z jednání Koordinačního výboru 06/2022. *Komora daňových poradců České republiky* [online]. 22. 6. 2022, str. 30–37 [cit. 2024-03-21].

⁴⁵ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023, 2. část, čas 1:56:04.

odpadu uplatněn plný nárok na odpočet. Zároveň platí, že u nákladů souvisejících například jen s bioodpadem nebo použitými jedlými oleji nemá obec nárok na odpočet žádný. Pro výpočet poměrného koeficientu, který by měl zohledňovat podíl obalové složky na celkovém množství separovaného odpadu, se jeví jako nejvhodnější použít přímo data od společnosti EKO-KOM, která má tyto podíly na základě interních rozborů vysledované, zveřejňuje je a právě na jejich základě kalkuluje odměny.

Obdobně jsou obce odměňovány za sběr elektrozařízení od provozovatelů kolektivních systémů. Sběr tohoto druhu odpadu je však zpravidla realizován skrze sběrné dvory nebo v rámci mobilního svozu společně s dalšími odpady. U nákladů na provoz sběrného dvora obecně by z logiky věci určitý poměrný nárok na odpočet daně byl (kromě elektrozařízení zde dochází ke sběru i vyjmenovaného separovaného odpadu, za nějž odměňuje EKO-KOM). Vyčíslení poměru by zde však bylo velmi komplikované; navíc by z důvodu, že ve sběrných dvorech hmotnostně dominuje velkoobjemový směsný odpad, pravděpodobně vycházel poměrně nízký, a tak je doporučováno soustředit se v praxi především na nárok na odpočet ze svozu odpadu z nádob na vyjmenovaný separovaný odpad.⁴⁶

2.2 Provoz veřejného pohřebiště

Správné posouzení plnění na výstupu souvisejících s provozem obecního hřbitova je další oblastí, u níž došlo v posledním letech ke změně zaběhlé praxe. Provozování veřejného pohřebiště obcí bylo v Informaci MF z roku 2005, zmíněné již v předchozí kapitole, také přímo jmenováno mezi činnostmi, které jsou veřejnou správou. Důvod byl nejspíše ten, že zákon o pohřebnictví⁴⁷ označuje v § 16 odst. 1 provoz pohřebiště za službu ve veřejném zájmu. Při výkladu pojmu veřejná správa je však třeba řídit se judikaturou SDEU. Zopakují, že veřejná správa je činnost vykonávaná veřejnoprávním subjektem v rámci speciálního, pouze pro něj platného právního režimu (blíže viz kapitola 1.2.1 *Veřejná správa*).

Jelikož ze zákona o pohřebnictví dále vyplývá, že pronájem hrobového místa včetně souvisejících služeb mohou poskytovat i církve, náboženské společnosti, jiné

⁴⁶ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Úvahy k odpočtům DPH ve vazbě na podřízení systému fakturace na EKO-KOM (ELEKTROWIN, ASEKOL...). *Obec účtuje: Vše o účetnictví obcí* [online]. 9. 1. 2024 [cit. 2024-03-21].

⁴⁷ ČESKO. Zákon č. 256 ze dne 29. června 2001 o pohřebnictví a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004.

právnícké osoby a dokonce i podnikající fyzické osoby, a to za stejných podmínek jako obec, je zřejmé, že se o veřejnou správu jednat nemůže. Proto (byť s osmnáctiletým zpožděním) státní správa přehodnotila své stanovisko, v návaznosti na což byla v roce 2023 vydána Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu hrobového místa a u poskytování služeb s tím spojených⁴⁸, kterou se původní Informace MF z roku 2005 ruší. V této nové Informaci je konstatováno, že pronájem hrobového místa je plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně, neboť hrobové místo je pozemkem (nemovitou věcí) a zároveň se nepředpokládá krátkodobý pronájem, mající výjimku z osvobození, ani dobrovolně zdaňovaný pronájem jinému plátcovi pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti.

Dalším důležitým závěrem je posouzení daňového režimu pro služby související s nájmem hrobového místa. Těmi jsou správa hřbitova, údržba cest, zeleně a dalších zařízení, likvidace odpadů, spotřeba vody a elektřiny aj. Zde jde totiž proti sobě princip vedlejšího plnění (které následuje osud plnění hlavního, zde v podobě nájmu hrobového místa), podle kterého by byly i tyto služby osvobozeny od daně bez nároku na odpočet, a pravidla, že osvobození nájmu je výjimka z obecného pravidla, které říká, že služba poskytnutá za úplatu osobou povinnou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, je předmětem daně a zdanitelným plněním. Každá výjimka má být vykládána restriktivně, jinými slovy se nemají k osvobozenému plnění v podobě nájmu přidávat jako vedlejší plnění služby, které by jinak osvobozeny nebyly. V tomto konkrétním případě jsou naplněny podmínky pro vedlejší plnění – jednoznačným cílem příjemce služby je pronajmout si hrobové místo a nájemce nemá zpravidla možnost čerpat pouze nájem hrobového místa bez souvisejících služeb nebo jen s některými z nich, nebo si zvolit jejich jiného poskytovatele, nýbrž je nucen platit dohromady za nedělitelný celek pronájmu hrobového místa a souvisejících služeb. Z toho důvodu je v nové Informaci konstatováno, že související služby budou obvykle od daně též osvobozeny, avšak samozřejmě pouze v případě, že jsou účtovány obcí, která zároveň účtuje pronájem hrobových míst (pokud by byl poskytovatel souvisejících služeb odlišný, nemůže se pochopitelně jednat o vedlejší plnění).

⁴⁸ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu hrobového místa a u poskytování služeb s tím spojených. *Finanční správa* [online]. 22. 3. 2023 [cit. 2024-03-25].

Zbývá doplnit, že pohřební a související služby jsou dle přílohy č. 2 k ZDPH zdaněny sníženou sazbou daně, v současné době tedy 12 %. Kromě výše zmíněných služeb, pokud by nebyly jako vedlejší plnění osvobozeny (byly by například poskytovány jiným subjektem než provozovatelem hřbitova) se snížená sazba týká např. úplat za zpopelnění, uložení urny, pořádání obřadů, převoz zesnulých, prodej hrobů, ale třeba také za využití společné hrobky nebo rozptylové loučky – zde už se totiž nejedná o výhradní užívání, které je nezbytnou charakteristikou nájmu.⁴⁹

2.3 Sportovní a kulturní služby

Ze skupiny činností, které jsou osvobozeny bez nároku na odpočet ve veřejném zájmu a jež byly ze směrnice implementovány do § 61 ZDPH, se budu zabývat pouze dvěma z nich. Jedná se o služby související se sportem nebo tělesnou výchovou a kulturní služby, které mi u obecních úřadů obecně přijdou nejčastější.

Služby úzce související se sportem nebo tělesnou výchovou jsou dle § 61d ZDPH osvobozeny pouze tehdy, je-li poskytovatelem právnická osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, a příjemcem služby osoba, která sportovní či tělovýchovnou činnost vykonává. Je přitom jedno, zdali se jedná o osobu fyzickou či právnickou (sportovní klub) – důležité je pouze to, že osvobození není možno uplatnit, pokud by službu příjemce využil k uskutečňování své ekonomické činnosti. Dle judikatury SDEU dále nezáleží na tom, je-li sport provozován na úrovni amatérské či profesionální nebo zda jde o činnost pravidelnou a organizovanou či nikoliv. Pojem sport je však potřeba vykládat ve smyslu fyzické aktivity – nebudou tak osvobozeny například šachy.⁵⁰ Obtížné může často být určení hranice mezi sportem a rekreací. Známý je v tomto ohledu judikát SDEU ve věci C-18/12 Žamberk⁵¹, který se zabýval předběžnou otázkou, zda vstupné do areálu koupaliště má být osvobozeno jako sportovní služba či zdaněno jako služba rekreační. Areál sestávající z bazénu s plaveckými drahami a skokanskými můstky, dětského brouzdaliště, tobogánů,

⁴⁹ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Problematika DPH v případě provozování veřejného pohřebiště – změna postoje. *Obec účtuje: Vše o účetnictví obcí* [online]. 7. 2. 2023, str. 2–3 [cit. 2024-03-25].

⁵⁰ BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 640–645. ISBN 978-80-7598-436-4.

⁵¹ COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-18/12. *InfoCuria Case-law* [online]. 21. 2. 2013 [cit. 2024-03-27].

přírodního koupaliště a hřiště na plážový volejbal mohou samozřejmě navštěvovat lidé jak za účelem sportu, tak za účelem rekreace. SDEU neposkytl přímo řešení daného případu, konstatoval ale, že je potřeba hodnotit danou věc z pohledu běžného spotřebitele a objektivně zhodnotit koncepci daného koupaliště. V kontextu toho Nejvyšší správní soud rozhodl, že převažujícím cílem „průměrného návštěvníka“ je spíše zábava a odpočinkové aktivity, které nemají povahu sportovní ani tělovýchovné činnosti.⁵²

I kulturní služby včetně dodání zboží s nimi úzce souvisejícího jsou osvobozeny pouze tehdy, jestliže jsou poskytovány právnickou osobou, která nebyla zřízena za účelem podnikání. ZDPH v § 61e nekonceptně některé z nich vyjmenovává, obsahovou náplň daného osvobození to však nijak nemění. Veškeré existující nejasnosti se soustřeďují k tomu, která služba je kulturní. Tu ZDPH ani Směrnice podobně jako službu sportovní nedefinují. Jako vodítko může posloužit původní návrh textu Směrnice, který hovořil o službách divadel, kin, koncertních sálů, muzeí, knihoven, veřejných parků, botanických a zoologických zahrad a naučných výstav.⁵³ Osvobozeno bude zcela jistě i vstupné na plesy a další společenské akce, na literární akce, taneční kurzy a soutěže, na výstavy a do galerií, do cirkusů nebo na hrady a zámky. Za dodání zboží úzce souvisejícího s kulturní službou je třeba chápat pouze např. prodej programů, propagačních materiálů, výstavních katalogů nebo plánek objektů, nikoliv prodej suvenýrů, upomínkových předmětů anebo občerstvení.⁵⁴

2.4 Přijaté dotace

ZDPH v § 36 odst. 1 říká, že základem daně je úplata obdržena jak od příjemce plnění, tak od třetí osoby. Platbou od třetích osob jsou mimo jiné dotace, které u obcí tvoří významnou část jejich příjmů, a proto je třeba zkoumat, nesplňují-li pro účely DPH definici úplaty. Podle § 4 odst. 1 písm. a bodu 2 ZDPH je úplatou také dotace k ceně, a to v případě, kdy je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny, přičemž výše slevy se musí vázat k jednotkové ceně plnění. Dále je

⁵² HOLUBOVÁ, Olga. Osvobození od DPH: vybrané oblasti včetně § 56 zákona o DPH. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, str. 19–21. ISBN 978-80-7552-082-1.

⁵³ Tamtéž, str. 26–29.

⁵⁴ KUNEŠ, Zdeněk a Lydie MUSILOVÁ. Kulturní služby a DPH. *Města obce profi* [online]. 19. 2. 2024 [cit. 2024-03-26].

přímo řečeno, že dotací k ceně není dotace k výsledku hospodaření ani dotace na pořízení dlouhodobého majetku. Takováto definice dotace k ceně je však v rozporu s komunitárním právem, a to hned ve dvou částech. Zaprvé, výše slevy se dle Směrnice nemusí vázat k jednotkové ceně plnění, ale postačí přímá vazba k ceně plnění. Zadruhé, i dotace formálně nazvaná dotací k výsledku hospodaření může být ve své podstatě dotací k ceně, jak blíže vysvětlím v následujícím odstavci.⁵⁵

Neúčelové dotace nemohou být úplatou nikdy. Hlavními znaky úplaty je existence přímé vazby na předmětné plnění a právního vztahu mezi poskytovatelem plnění a jeho příjemcem, přičemž u neúčelové dotace je už z jejího názvu zřejmá absence přímé vazby. Ani účelové dotace (provozní i investiční) neobsahující další podmínky dotací k ceně, a tedy ani součástí úplaty, být nemohou. Pokud by však v podmínkách, jejichž splnění podmiňuje přiznání účelové dotace, bylo stanoveno omezení maximální ceny pro konečného příjemce plnění, takový transfer by definici dotace k ceně naplnil. Nízká cena však musí být v podmínkách výslovně uvedena – fakt, že se dá nižší cena účtovaná příjemcům plnění z důvodu čerpání dotace očekávat, nepostačí. Účelová dotace (opět provozní i investiční) může být ale úplatou za objednanou službu i sama o sobě, tedy aniž by byla dotací k ceně. To by byl případ, kdy sice v podmínkách není stanovena maximální cena, ale existují jiné konkrétní požadavky na podobu výstupu, takže dojde k naplnění požadavku přímé vazby. Příkladem je dotace na provoz obchodu, kde je v podmínkách stanovena otvírací doba, sortiment atd. Takováto dotace bude základem daně za poskytnuté plnění, avšak danit se bude pouze, pokud je plnění předmětem daně – účelová dotace na veřejnou správu dani podléhat nemůže.⁵⁶

Transfery také souvisí s nárokem na odpočet daně. Přijetí dotace na pořízení obchodního majetku, což je dotace účelová a obvykle investiční, v první řadě nijak nesnižuje nárok na odpočet – ten lze kalkulovat z celé částky daně na vstupu bez ohledu na to, z jakého zdroje bylo pořízení tohoto vstupu financováno. Problém nastává v tom, že většina dotačních smluv neumí pracovat s částečnými odpočty. Text

⁵⁵ BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 29–30. ISBN 978-80-7598-436-4.

⁵⁶ SKUPINA K OBCÍM. Poznámky z jednání pracovní skupiny k problematice „dotace k ceně“ dne 7. 2. 2019: Informace prezentované zástupci MF. Praha, 18. 2. 2019.

smlouvy totiž zpravidla zní tak, že neuznatelným výdajem (myšleno výdajem, který nemůže být hrazen z dotace) je také DPH, které si příjemce dotace může uplatnit. Poskytovatel chce tedy prohlášení příjemce, zda má či nemá nárok na odpočet, přičemž se bohužel stává, že částečný odpočet nebere jako odpověď. V takovém případě pokud příjemce konstatuje, že nárok na odpočet má, nebude se mu částka daně na vstupu počítat jako uznatelný výdaj a část odpočtu, který si uplatnit nemůže, si musí financovat sám. Konstatování, že odpočet nemá, je v rozporu s dotační smlouvou.

Cesta ven z tohoto problému, avšak pouze v případě odpočtu v poměrné výši, by mohla vést přes prohlášení, že pořizovaný majetek není součástí plátcova obchodního majetku viz Koordinační výbor z ledna 2021 zmiňovaný v kapitole 1.2.3 *Ekonomická činnost*. V takovém případě plátcí nárok na odpočet daně skutečně nevzniká a může to před poskytovatelem dotace čestně prohlásit. Jestli by ale tento postup, mající za následek čerpání vyšší dotace pouze v důsledku vlastního rozhodnutí, při sporu s poskytovatelem dotace obstál, zatím jasné není. Zároveň platí, že popsany postup nejde použít při nároku na odpočet v krácené výši – pokud by byl majetek používán pouze pro ekonomickou činnost, jeho nezahrnutí do obchodního majetku nepřipadá v úvahu.⁵⁷

⁵⁷ NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023, 1. část, čas 1:01:20.

3 Analýza uplatňování DPH obcí X

Nyní již mohu přejít k praktické části práce. V té poznatky z dosavadních kapitol aplikuji na konkrétní situaci obce X. Část dat čerpám ze sekce *Příjmy a výdaje územních rozpočtů* specializovaného informačního portálu MF s názvem Monitor⁵⁸, z důvodu anonymizace je nicméně nemohu citovat konkrétně. Zbytek údajů byl získán z interních dokumentů v kombinaci s doplňujícími informacemi od účetní obce.

3.1 Představení obce

Obec X je spíše menší obcí, mající přibližně 1 300 stálých obyvatel. Velikost obce dále vhodně přibližuje její rozpočet. Za rok 2023 dosáhla obec celkových příjmů ve výši lehce přesahující 50 mil. Kč a hospodařila se schodkem cirká 7 mil. Kč. Pro lepší představu je vhodné rozdělit celkový rozpočet obce na rozpočet běžný a kapitálový (investiční). V rámci běžného rozpočtu, pokrývajícího zjednodušeně řečeno provozní a pravidelně se opakující příjmy a výdaje, obec dosáhla přebytku ve výši 17 mil. Kč. Do záporných hodnot překlopila výsledné saldo rozpočtu investiční činnosti obce v podobě rozšíření a intenzifikace čistírny odpadních vod (dále jen ČOV), na niž byla přijata kapitálová dotace ve výši 8 mil. Kč, avšak související kapitálové výdaje dosáhly výše 32 mil. Kč.

Považuji za vhodné již na tomto místě přiblížit strukturu činností obce X, a to v rozdělení do tří kategorií znázorněných na Obr. 2 *Rozdělení plnění na výstupu pro účely nároku na odpočet daně* v teoretické části práce. K tomu jsem využil analýzu příjmové strany rozpočtu roku 2023. Více než 86 % přijatých plateb se vztahovalo k činnostem, jež **nejsou předmětem DPH**. Nejvýznamnějším zástupcem této kategorie jsou transfery. Příjmy ze sdílených daní, které jsou ve své podstatě neúčelovou dotací ze státního rozpočtu, nejsou úplatou za žádné uskutečněné plnění. Přijaté provozní dotace na výkon státní správy a na volby jsou sice účelové, v souladu se závěry z kapitoly 2.4 *Přijaté dotace* však ani ony nejsou úplatou za poskytnutou službu, neboť neexistuje dostatečně přímá vazba na poskytnuté plnění. Přijaté investiční dotace na rozšíření ČOV není z pohledu DPH ani dotací k ceně, ani úplatou za uskutečněné plnění, takže ani tento transfer nepodléhá dani na výstupu. Mimo režim

⁵⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Příjmy a výdaje územních rozpočtů. *Monitor* [online]. 2024 [cit. 2024-03-24].

DPH stojí i dary na pořízení dlouhodobého majetku, pojistná plnění, náhrada nákladů soudního řízení (též se nejedná o úplaty) a správní a místní poplatky, jež jsou úplatou za veřejnou správu vyňatou z předmětu DPH.

Zbývajících cca 14 % celkových příjmů roku 2023 je již pro účely DPH úplatou za uskutečňované ekonomické činnosti. Kategorii činností **osvobozených bez nároku na odpočet** zastupují zejména finanční činnost (příjem úroků z vkladů na bankovních účtech), nájem nemovitých věcí (bytů, nebytových prostor, hrobových míst i dalších nemovitostí) a prodej vstupenek na obcí pořádané kulturní a sportovní akce. Uskutečňovanými **zdanitelnými plněními** jsou pronájmy některých nemovitých věcí, které neslouží k bydlení, plátcům DPH k uskutečňování jejich ekonomické činnosti, které se obec rozhodla dobrovolně zdaňovat v souladu s § 56a odst. 3 ZDPH, dále krátkodobé pronájmy sokolovny, prodej zboží v podobě nádob na směsný odpad a suvenýrů, reklamní služby, dodání kovového odpadu ze sběrného dvora, služby související s komunálním odpadem a služby v podobě provozu společného hřbitova fakturované vedlejší obci. Posledním dvěma plněními se budu blíže věnovat v následující kapitole.

Jen pro představu doplním, že výsledná daňová povinnost obce X k DPH za všechna zdaňovací období roku 2023 byla v součtu 133 531 Kč. Výsledný krátkí koeficient roku 2023 vyšel 31 %, nicméně obec žádný odpočet v částečné výši neuplatňovala.

3.2 Navrhované změny

V prvním kroku svého výzkumu jsem provedl analýzu kvalitativní a odhalil nedokonalosti ve stávajících postupech. Jedná se o chybné posouzení režimu DPH u uskutečněných plnění (které kromě daňové povinnosti ovlivní i výši krátkího koeficientu) a možnou optimalizaci vycházející z nárokování daně na vstupu nebo dobrovolného zdaňování některých výstupů. U nich jsem následně přistoupil k analýze kvantitativní a vyčíslil dopad implementace navrhovaného postupu na výslednou daňovou povinnost, respektive na saldo výsledného rozpočtu. Vše je systematicky popsáno v následujících subkapitolách.

Upozorňuji, že jsem si vědom, že okamžik vzniku povinnosti daň přiznat ani okamžik, kdy je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, se nemusí shodovat s okamžikem, kdy dojde k peněžnímu toku majícímu vliv na rozpočet. Přiznání se

navíc vždy podává s časovým odstupem. Od těchto časových posunů si nicméně dovolím abstrahovat – spočtené finanční částky tím nijak ovlivněny nebudou, ve skutečnosti se ale mohou promítnout do rozpočtu až v následujícím kalendářním roce v závislosti na okamžicích konkrétních plateb.

3.2.1 Nakládání s odpady

Autorizovaná obalová společnost EKO-KOM odebírá od obce X separovaný odpad a vyčísluje odměnu za obalovou složku, kterou následně obec na základě poskytnutých podkladů společnosti EKO-KOM vyfakturuje jako zdanitelné plnění. Jak jsem vysvětlil v kapitole 2.1 *Odpadové hospodářství*, obci v souvislosti s tímto plněním na výstupu vzniká nárok na odpočet daně v poměrné výši ze souvisejících přijatých plnění v podobě svozu separovaného odpadu. V rámci Tab. 1 *Odpočet z nákladů na svoz odpadu 2023* jsem provedl kalkulaci výše nároku na odpočet, který obec v roce 2023 neuplatnila.

Tab. 1 *Odpočet z nákladů na svoz odpadu 2023*

	15% DPH na vstupu	poměr	poměrný odpočet	neuplatněná DPH
papír	38 826,50 Kč	60 %	23 295,90 Kč	15 530,60 Kč
plast	52 251,00 Kč	70 %	36 575,70 Kč	15 675,30 Kč
sklo	3 213,00 Kč	96 %	3 084,48 Kč	128,52 Kč
tetrapak	2 167,75 Kč	100 %	2 167,75 Kč	0,00 Kč
celkem	96 458,25 Kč	*	65 123,83 Kč	31 334,42 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V prvním sloupci tabulky jsem sečetl daň na vstupu ze všech faktur přijatých od svozové společnosti během roku 2023, a to zvláště pro každý druh separovaného odpadu, za nějž obci náleží odměna. Poměry ve druhém jsou převzaty z webových stránek společnosti EKO-KOM⁵⁹ a odpovídají podílu obalové složky v jednotlivých druzích separovaného odpadu. Vycházel jsem z poměrů pro nádobový sběr v rámci veřejné sběrné sítě, který objemově jednoznačně převažuje nad odpadem vytríděným skrze sběrný dvůr (ostatně i EKO-KOM kalkuluje odměnu obce X s pomocí procent právě pro nádobový sběr). Aplikací příslušného poměru na daň na vstupu vyjdou poměrné odpočty, které v součtu za všechny druhy odpadů dají za rok 2023 částku

⁵⁹ EKO-KOM. Příloha č. 4: Standardy složení komunálních odpadů a podílu obalové složky od 1. 1. 2023. *EKO-KOM* [online]. 2022 [cit. 2024-04-05].

cca 65 tis. Kč. Přesná výše bude ve skutečnosti dána zaokrouhlením v jednotlivých zdaňovacích obdobích. V nákladech (resp. mezi výdaji zhoršujícími saldo rozpočtu, neboť proti nim nestojí odpovídající příjem) obce X byla v roce 2023 z důvodu neuplatňování žádného odpočtu celá daň na vstupu. Kdyby spočtený poměrný odpočet uplatněn byl, do nákladů by se dostala pouze výše neuplatněné daně na vstupu a schodek rozpočtu by se tím zlepšil o oněch 65 tis. Kč nárokováných od správce daně ve formě snížení daňové povinnosti.

Vzhledem k již zmíněnému zvýšení sazby u služeb souvisejících s odpadem se dá navíc očekávat významný nárůst eventuálního odpočtu pro rok 2024. Do Tab. 2 *Odpočet z nákladů na svoz odpadu 2024* jsem kromě změny sazby promítl i nepatrnou změnu poměru u skla.⁶⁰ Pokud tedy, za jinak stejných podmínek, začne obec uplatňovat poměrný odpočet v roce 2024, dojde ke zlepšení salda oproti stavu, kdy odpočet neuplatní, o více než 91 tis. Kč. Vzhledem k rostoucímu množství vytríděného odpadu a inflaci se dá navíc očekávat znatelný nárůst nákladů na svoz odpadu. Dovolím si proto predikovat, že nárok na odpočet v poměrné výši překročí v roce 2024 částku 100 tis. Kč, což už je na poměry obce X nezanedbatelná částka.

Tab. 2 *Odpočet z nákladů na svoz odpadu 2024*

	21% DPH na vstupu	poměr	poměrný odpočet	neuplatněná DPH
papír	54 357,10 Kč	60 %	32 614,26 Kč	21 742,84 Kč
plast	73 151,40 Kč	70 %	51 205,98 Kč	21 945,42 Kč
sklo	4 498,20 Kč	95 %	4 273,29 Kč	224,91 Kč
tetrapak	3 034,85 Kč	100 %	3 034,85 Kč	0,00 Kč
celkem	135 041,55 Kč	*	91 128,38 Kč	43 913,17 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Doplním ještě, že v důsledku zvýšení sazby u služeb souvisejících s odpadem naroste obci i přiznaná DPH na výstupu – odměnu fakturovanou společností EKO-KOM bude nově zatěžovat daní ve výši 21 % namísto dosavadních 15 %. Nárůst daňové povinnosti však pro obec nejspíš žádný peněžní dopad mít nebude. Odběratel, plátce DPH, s největší pravděpodobností nebude mít problém vyšší fakturovanou částku obci uhradit, neboť nenese zaplacenou daň na vstupu jako svůj náklad.

⁶⁰ EKO-KOM. Příloha č. 4: Ceník a standardy složení komunálního odpadu od 1.Q 2024. EKO-KOM [online]. 2023 [cit. 2024-04-05].

3.2.2 Provoz hřbitova

Obec X je provozovatelem veřejného pohřbiště pro vlastní občany i pro občany vedlejší obce. Zatímco hrobová místa pronajímá občanům každá obec zvlášť, správu hřbitova zajišťuje obec X a nese náklady s tímto provozem související. Vedlejší obci za to fakturuje službu v podobě správy společného hřbitova. Nájem hrobových míst občanům provádí každá obec ve vymezených částech pohřbiště samostatně. Obec X ho začala evidovat jako plnění osvobozené bez nároku na odpočet namísto veřejné správy v souladu s přehodnocením stanoviska státní správy (viz kapitola 2.2 *Provoz veřejného pohřbiště*) na jaře roku 2023. Několik úplat za pronájem ze začátku téhož roku jsem proto ve svých výpočtech doplnil na ř. 50 Příznání, aby nedocházelo k nadhodnocení krátícího koeficientu.

V roce 2023 obec X vyfakturovala vedlejší obci za správu společného hřbitova celkem 130 501 Kč a tuto částku nezatížila DPH. V kontextu závěrů kapitoly 2.2 *Provoz veřejného pohřbiště* však měla tato služba podléhat snížené sazbě. Nemůže se jednat o vedlejší plnění k pronájmu hrobového místa též osvobozené od daně, neboť je služba účtována jinému subjektu – vedlejší obci. Smlouva mezi obcemi výslovně neuvádí, že cena za správu je bez DPH. Fakturovanou částku je proto třeba považovat za cenu včetně DPH, a výši daně tak určit pomocí výpočtu shora. Při nápravě tohoto pochybení by takto dopočtená daň ve výši 17 022 Kč nešla přenést na odběratele a zhoršila by deficit rozpočtu. Obci X navíc hrozí doměření daně ze strany správce daně včetně penále a úroků z prodlení. Nezdánění této služby má ještě jeden důsledek, a to podhodnocení krátícího koeficientu vlivem nezahrnutí základu daně mezi hodnotu uskutečněných plnění na ř. 2 Příznání.

Pokud by byla fakturace vedlejší obci správně zdaňována, obec X by měla z přijatých plnění souvisejících s provozem hřbitova nárok na odpočet v krácené výši. Využívá je totiž jak k plněním osvobozeným bez nároku na odpočet (pronájem hrobových míst), tak k plněním zdanitelným (správa společného hřbitova). V prvním řádku Tab. 3 *Odpočet z nákladů na provoz hřbitova* jsem nejprve vyčíslil celkové náklady na provoz pohřbiště v roce 2023 a daň na vstupu z těchto částek. Výše DPH je oproti celkové částce tak malá, protože náklady jsou z velké části tvořeny osobními náklady vlastních zaměstnanců, jež DPH nepodléhají, nebo službami, jejichž dodavatelé jsou neplátcí DPH. Po vynásobení daně na vstupu správnou hodnotou

vypořádacího koeficientu roku 2023 (po zohlednění již zmíněných úprav i dalších nepřesností popsaných v následující kapitole 3.2.4 *Další oblasti a shrnutí*) vyjde nárok na odpočet ani ne 3 tis. Kč, což není částka nijak závratně vysoká. Přesto se mi nenárokování této částky vzhledem k triviálnosti praktického uplatnění kráceného odpočtu, kdy stačí pouze v účetním programu zadat u přijatého dokladu odlišnou kategorii pro odpočet DPH, zdá býti zbytečnou újmou.

Tab. 3 *Odpočet z nákladů na provoz hřbitova*

	celkem vč. DPH	DPH na vstupu	krátící koeficient	krácený odpočet
2023	239 457 Kč	7 505,03 Kč	38 %	2 851,91 Kč
2024	3 239 457 Kč	528 166,19 Kč	38 %	200 703,15 Kč
2024	3 239 457 Kč	528 166,19 Kč	68 %	359 153,01 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

K mnohem zajímavějším částkám nároku na odpočet se obec dostane v případě větších investic, což je vidět ve zbylých dvou řádcích Tab. 3. V plánu je například rozsáhlá oprava celé vnější hřbitovní zdi. Hrubý odhad celkových nákladů spojených s touto investiční akcí je 3 mil. Kč vč. DPH. Pokud by k této opravě došlo v roce 2024 a výše ostatních provozních nákladů i krátícího koeficientu zůstala nezměněna, dosáhla by obec uplatněním odpočtu vylepšení rozpočtu o více než 200 tis. Kč, což už je částka rozhodně významná. Navíc při optimalizaci krátícího koeficientu až na hodnotu 68 % skrze volbu zdanění u jinak nezdaňovaných transakcí (blíže popsáno v následující kapitole 3.2.4 *Další oblasti a shrnutí*) by se dalo saldo rozpočtu zlepšit o dalších téměř 160 tis. Kč. Upozorním ještě, že pokud by na opravu zdi byla čerpána dotace, nastává problém vysvětlený v kapitole 2.4 *Přijaté dotace*, a to že dotační smlouvy obvykle neumí pracovat s částečnými odpočty.

3.2.3 Odpočet z režijních vstupů

Obec má celou řadu vstupů, které nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétní činnosti na výstupu. Jsou jimi například režijní materiál v podobě kancelářských potřeb nebo čisticích prostředků, software na vedení účetnictví a mzdovou evidenci a antivirový program, náklady na energie, opravy a údržba budovy obecního úřadu a jejího vybavení a další režijní služby (IT podpora, internetové připojení nebo mobilní tarify pro zastupitele či zaměstnance úřadu aj.). Ze zaplacené DPH z těchto vstupů, jejíž celkovou výši jsem spočetl prostřednictvím Tab. 4 *Daň na vstupu z režijních*

nákladů 2023, náleží obci částečný nárok na odpočet. V souladu s teorií, již jsem sepsal v kapitole 1.3 *Nárok na odpočet*, je nezbytné zohlednit nejprve poměrný a poté krátící koeficient.

Tab. 4 *Daň na vstupu z režijních nákladů 2023*

skupiny režijních vstupů	DPH na vstupu
režijní materiál	7 655,45 Kč
software	20 501,21 Kč
energie	17 533,68 Kč
opravy a údržba	9 752,07 Kč
režijní služby	16 667,69 Kč
celkem	72 110,10 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož si u výše zmíněných vstupů nedokáži představit evidenci jakékoliv souměřitelné veličiny, která by vyjadřovala podíl použití daných plnění pro ekonomickou činnost, stanovil bych pro ně společný režijní poměrný koeficient založený na finančních veličinách, konkrétně příjmech z jednotlivých činností obsažených v rozpočtu obce. Postupoval bych tak v souladu s doporučením MF, které přímo uvádí možnost stanovení poměrného koeficientu jako podílu příjmů za plnění uskutečněná v rámci ekonomických činností na součtu všech příjmů, včetně příjmů z výkonů veřejné správy a dotací a příspěvků, které jsou určeny na výkony veřejné správy.⁶¹

Režijní poměr obce X jsem tedy spočítal tak, že jsem sumu příjmů ze všech ekonomických činností (zdanitelných i osvobozených bez nároku na odpočet) vydělil celkovými příjmy za daný rok po odečtení zkreslujících položek – hodnoty investičních dotací, peněžitých darů na pořízení dlouhodobého majetku a daně z příjmu právnických osob za předchozí rok, kterou hradí obec sama sobě, jak doporučuje Nejezchleb⁶². Z dat z výsledného rozpočtu roku 2023 vyšla po zaokrouhlení na celá procenta nahoru hodnota 17 % (detailnější výpočet v *Příloze A*). Upozorním ještě, že v praxi by se vypočetl poměr nejprve na základě hodnot ze

⁶¹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Informace: Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 3. 2011, str. 6 [cit. 2024-03-15].

⁶² NEJEZCHLEB, Zdeněk. Manuál k DPH pro ÚSC a PO č. 13 – druhy odpočtů DPH. *Obec účtuje: Vše o účetnictví obcí* [online]. 23. 11. 2021, str. 24–25 [cit. 2024-04-21].

schváleného rozpočtu na nadcházející rok, poměr by se v průběhu roku používal jako zálohový a na konci roku by se přistoupilo k opravě odpočtu, pokud by změna poměru byla větší než 10 procentních bodů.

Jak je patrné z Tab. 5 *Odpočet z režijních nákladů*, po použití 17% poměrného a 38% krátícího koeficientu na daň na vstupu z režijních vstupů, by nárok na odpočet za rok 2023 nedosáhl ani 5 tis. Kč. V roce následujícím by i při maximalizaci hodnoty krátícího koeficientu a za jinak stejných podmínek byla hodnota odpočtu stále jen necelých 8,5 tis. Kč. Můj závěr je proto takový, že administrativní náročnost výpočtu a uplatňování odpočtu z režijních vstupů pravděpodobně převyšuje přínos a má smysl maximálně u nejvyšších nákladových položek jako například významná oprava budovy obecního úřadu.

Tab. 5 *Odpočet z režijních nákladů*

	DPH na vstupu	poměrný koeficient	krátící koeficient	nárok na odpočet
2023	72 110,10 Kč	17 %	38 %	4 658,31 Kč
2024	72 110,10 Kč	17 %	68 %	8 335,93 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Zbývá doplnit, že kombinace poměrného a kráceného nároku na odpočet vzniká obci např. i u nákladů na vybavení, úklid a energie v sokolovně, kde se uskutečňují zdanitelné krátkodobé pronájmy, osvobozené kulturní služby a sokolovna je zároveň zdarma přenechávána spolkům pro jimi pořádané akce. V tomto případě bych považoval za vhodnější řešení užití individuálního poměru založeného např. na četnosti akcí. Opět si ale myslím, že výše výsledného odpočtu bude zanedbatelná a má smysl o něm uvažovat pouze v případě významných oprav celé budovy.

3.2.4 Další oblasti a shrnutí

Kromě tří doposud detailně rozebraných oblastí jsem narazil ještě na uskutečněná plnění, která dle mého názoru nebyla z pohledu DPH posouzena správně. Identifikoval jsem tři transakce, z nichž nebyla odvedena daň na výstupu, ač si myslím, že odvedena být měla.

První z nich jsou přijaté příspěvky za odvádění srážkových vod z podnikatelského objektu do obecní kanalizace. Z mého pohledu se na základě uzavřené smlouvy jedná o jednoznačné poskytnutí služby spočívající v umožnění svést okapy a odvádět dešťovou vodu do obecní dešťové kanalizace a přímo ve smlouvě je dohodnutý

„příspěvek“ za toto plnění nazýván stočným, přičemž u klasického stočného za odvádění odpadních vod do kanalizace splaškové není o zdaňování úplaty pochyb. Nevidím tedy důvod pro to, aby se nejednalo o zdanitelné plnění, a kloním k sazbě 21 % (srážkovou vodu bych za odpadní, na jejíž odvádění se vztahuje sazba snížená, neoznačil, avšak žádný relevantní zdroj k tomu, co je myšleno odpadní vodou v klasifikaci CZ-CPA, jsem nenalezl). Důvodem nezdaňování je patrně pouze fakt, že smlouva byla uzavřena ještě v době, kdy obec nebyla plátcem DPH, a od té doby nedošlo k její revizi. Obec měla fakturovat za tuto službu včetně DPH. Tím pádem by měla ze vstupů přímo souvisejících s provozem dešťové kanalizace, např. údržby, poměrný nárok na odpočet (řada subjektů odvádí do dešťové kanalizace srážkovou vodu bezplatně, takže z pohledu obce se nejedná o výhradní ekonomickou činnost). Žádná taková plnění však obec v roce 2023 nepřijala.

Jako druhou chybně posouzenou transakci jsem vyhodnotil měsíční paušál placený za úklid a internetové připojení jedním z nájemců nemovitosti ve vlastnictví obce. Na toto plnění dle mého názoru nemůže být aplikováno nezahrnutí do základu daně podle § 36 odst. 13 ZDPH, které obec používá u přeúčtování nákladů na energie, a to z toho důvodu, že nájemce hradí paušální částku bez ohledu na to, jaké jsou skutečné náklady obce na zajištění úklidu a internetového připojení. Tyto služby zároveň, jak se domnívám, nelze brát ani jako vedlejší plnění k osvobozenému nájmu nemovité věci. Mělo proto dojít ke zdanění základní sazbou, obci opět vzniká nárok na odpočet ze souvisejících vstupů, jejichž výše však není významná.

Poslední transakcí, která chybí na ř. 1 Přiznání, je symbolická stokoruna účtovaná rybářskému spolku za roční pronájem rybníka. Obsahově se však nejedná o osvobozený nájem nemovité věci (spolek nedisponuje právem výhradního užívání, což je jedna z nezbytných podmínek nájmu), ale spíše o zdanitelné právo rybolovu.⁶³ U nároku na odpočet ze vstupů v podobě udržování rybníka, který tím striktně vzato vzniká, bych byl ale opatrný vzhledem k problematice příliš nízké ceny rozebrané v kapitole 1.2.2 *Plnění poskytovaná bez úplaty*.

Za tyto tři chybně nezdaňované transakce dohromady měla obec v součtu za všechna zdaňovací období roku 2023 neoprávněně nižší celkovou daňovou povinnost

⁶³ COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-451/06. *InfoCuria Case-law* [online]. 6. 12. 2007 [cit. 2024-04-28].

o 37 368 Kč. Stejně jako u faktury za správu hřbitova jsem použil výpočet shora, takže částka zároveň vyjadřuje, o kolik by byl schodek rozpočtu v případě správného postupu vyšší. Rozpočet by mohly negativně ovlivnit i případné sankce v podobě příslušenství daně. Zatímco u stočného předpokládám, že odběrateli by budoucí navýšení fakturované částky o DPH vadit nemělo (jako plátce si zaplacenou daň odečte od vlastní daně na výstupu), pokud by obec chtěla zachovat paušální poplatky a úhradu za právo rybolovu na původní výši, musela by o daň na výstupu i do budoucna snížit své výnosy. Hradící subjekty totiž plátcí DPH nejsou. Zdaňování těchto tří uskutečněných plnění by mělo za následek také zlepšení krátícího koeficientu, k jehož vyčíslení se dostanu na konci této kapitoly.

Daň na výstupu ze všech plnění uskutečněných obcí v roce 2023 měla být správně vyšší o 54 390 Kč. Při současném uplatnění možných nároků na odpočet daně na vstupu by však byl celkový vliv na výslednou daňovou povinnost, respektive deficit výsledného rozpočtu, pozitivní – došlo by k jejich snížení o 18 244 Kč. Vše je přehledně shrnuto v Tab. 6 *Celkový dopad navrhovaných změn na rozpočet 2023*.

Tab. 6 *Celkový dopad navrhovaných změn na rozpočet 2023*

plnění	částka
Uskutečněná:	
správa hřbitova	17 021,87 Kč
odvádění srážkových vod	32 144,51 Kč
úklid a internet pro nájemce	5 206,61 Kč
poskytnutí práva rybolovu	17,36 Kč
dodatečná daň z uskutečněných plnění celkem	54 390,35 Kč
Přijatá:	
svoz odpadu	65 123,83 Kč
provoz hřbitova	2 851,91 Kč
režijní vstupy	4 658,31 Kč
dodatečný odpočet z přijatých plnění celkem	72 634,05 Kč
dodatečné snížení daňové povinnosti a zlepšení rozpočtu	18 243,71 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Chybné posouzení dalších transakcí už ovlivnilo jen výši krátícího koeficientu, který obec v roce 2023 nepoužívala, takže z něho neplynul žádný peněžní dopad. V hodnotě plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet na ř. 50 Přiznání, která snižuje výši koeficientu, chybí příjmy z půjčovného knih v obecní knihovně,

vstupenky na projekci v letním kině uspořádanou obcí (obojí kulturní služba) a startovné na běh kolem obce, který také pořádal obecní úřad (sportovní služba). Vlivem odlišné klasifikace všech v práci popsaných transakcí měla být správná hodnota vypořádacího koeficientu roku 2023 38 % namísto 31 % (výpočet viz *Příloha B*).

Kromě nesprávností v postupech existují ještě dvě oblasti, u nichž by mohla obec maximalizovat krátící koeficient pouze na základě vlastního rozhodnutí o aplikaci jiného režimu DPH. První z nich je možnost dobrovolně uplatňovat DPH u nájmu telekomunikační sítě a plynovodu. Tato možnost teoreticky existuje i u pronájmu nebytových prostor České poště, ta však bude s navýšením nájemného o DPH jen těžko souhlasit, neboť z důvodu poskytování osvobozených poštovních služeb nemá nárok na odpočet v plné výši. Druhým optimalizačním prvkem je přechod ke zdaňování úplat za elektrickou energii, vodu a plyn od nájemců při současném uplatnění nároku na odpočet ve stejné výši. V současné době užívaný režim přeúčtování mimo DPH podle § 36 odst. 13 ZDPH s sebou navíc nese úskalí v podobě nepřesné interpretace daného ustanovení – obec totiž při nákupu energií evidentně nejedná jménem svého nájemce, tento postup je však českým správcem daně tolerován.⁶⁴ Pokud by obec již v roce 2023 postupovala v souladu s navrženou optimalizací, vypořádací (krátící) koeficient by dosáhl výše dokonce 68 % (výpočet viz *Příloha C*).

3.3 Komentář k ostatním transakcím

V roce 2023 byly uskutečněny i některé další transakce, jež byly sice pro účely DPH posouzeny správně, leč paní účetní si tím nebyla jistá. Protože i mně přišly zajímavé, dovolím si stručně okomentovat také je.

První z nich je směna pozemku ve vlastnictví obce za jiný pozemek. I nepeněžní plnění jsou předmětem daně, přičemž podle § 36 odst. 6 písm. c ZDPH by v těchto případech byla základem daně cena obvyklá dodávaného pozemku. Tento pozemek však obec nabyla v postavení osoby nepovinné k dani, neuplatnila při jeho pořízení nárok na odpočet a nezařadila jej do obchodního majetku, takže toto dodání majetku

⁶⁴ BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, str. 407–408. ISBN 978-80-7598-436-4.

předmětem DPH není (podrobněji viz kapitola 1.2.3 *Ekonomická činnost*). Správně tak nebylo v Přiznání nikde uvedeno. Navíc i pokud by toto dodání za ekonomickou činnost obce považováno bylo, jednalo by se o plnění osvobozené bez nároku na odpočet (pozemek je prázdný a nejednalo se ani pozemek stavební), které se navíc nezahrnuje do výpočtu krátkého koeficientu, protože se nejedná o obvyklou činnost obce. Transakce by tedy i tak neměla žádný finanční dopad.

Obec dále zdaňuje úplaty za věcné břemeno, kdy se smluvně zavázala strpět na svém pozemku inženýrskou sít' v cizím vlastnictví. Přestože je trvání věcného břemene pro účely DPH primárně považováno za nájem nemovitě (§4 odst. 4 písm. g ZDPH), musí být splněny znaky nájmu. Jelikož s tímto konkrétním věcným břemenem žádné výhradní užívání pozemku, k němuž je zřízeno, spojeno není, nejedná se o nájem, nýbrž o povinně zdaňovanou službu. Obec tudíž postupuje správně, avšak v této věci nemá na rozdíl od situace, kdy by se jednalo o nájem plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti, možnost volby odlišného daňového režimu. Obdobná situace je i u „pronájmu“ prodejního místa na trzích v sokolovně a přilehlých ulicích, jež je ve své podstatě spíše právem na umístění prodejního stánku do sjednaných prostor. Opět není naplněna podmínka výhradního užívání, není dokonce ani nijak specificky ujednáno konkrétní místo pro daný stánek. Obec tyto „pronájmy“ zdaňuje, takže úplata zůstává na ř. 1 Přiznání. Upozorňuji ale, že služba má být zdaňována z jiného důvodu, než že se jedná o krátkodobý pronájem pozemku, jehož součástí je stavba. Příjmy z tomboly v rámci obcí pořádaného plesu zase nejsou osvobozeny od daně jako kulturní služba, nýbrž jako hazardní hra. Hodnota však zůstává na ř. 50 Přiznání.

Asi nejkomplikovanější bylo vyhodnocení následující transakce: podnikatel provozující logistické centrum za obcí platí obci za to, že před lety došlo k prodloužení pravidelné autobusové linky až k logistickému centru, které se tak stalo dostupné návštěvníkům a došlo zde ke zprovoznění několika výdejen zboží. Provoz autobusové linky zajišťuje kraj, obec se něm finančně podílí, a právě na tyto úhrady ze strany obce podnikatel přispívá. Přiklonil bych se k názoru, že příspěvky od podnikatele správně nevstupují do Přiznání, neboť obec dle mého v daném případě vlastně neposkytuje žádnou službu – ve smlouvě s podnikatelem je sjednána pouze výše finančního příspěvku a neplynou z ní pro obec žádné povinnosti v podobě odpovědnosti za

provozování linky. Dokáží si však představit, že by někdo zvolil opačnou argumentační linii, a to že obec podnikateli poskytuje službu v podobě zprostředkování prodloužení autobusové linky k logistickému centru a příspěvek je úplatou za toto plnění. V takovém případě by se dále muselo řešit, může-li tato činnost být považována za výkon veřejné správy či nikoliv.

Závěrem bych rád ilustroval, jak velký finanční dopad může mít relativně jednoduchá daňová optimalizace, a to na příkladu již zmíněného investičního projektu v podobě rozšíření a intenzifikace ČOV. Obec před zahájením této investiční akce upravila smlouvu s nájemcem, soukromou společností, která provozuje kanalizační síť včetně ČOV, a doposud osvobozené nájemné se po vzájemné dohodě zvýšilo o daň na výstupu. Tím vznikl u vstupů souvisejících s ČOV, což jsou právě investiční aktivity v podobě rozšíření a intenzifikace, plný nárok na odpočet. Jen během roku 2023 si tak obec mohla nárokovat odpočet daně na vstupu ve výši téměř 7,7 mil. Kč; za celou dobu investičního projektu, který běží od prosince 2022 a jeho předpokládané ukončení je v červnu 2024, se očekává celková výše odpočtu přes 9 mil. Kč. To je pro představu téměř pětina celkových ročních příjmů obce a zároveň více, než kolik obec za rok získá ve formě úplat v součtu za veškerou svou ekonomickou činnost. Pokud by tedy nebylo přistoupeno k dobrovolnému zdaňování souvisejícího nájmu, obec by o tyto peníze přišla, částečně by však byla neodčitatelná daň na vstupu kompenzována souběžně čerpanou investiční dotací. Ta pokrývá 30 % uznatelných výdajů, takže jestliže by obec nárok na odpočet neměla, uznatelným výdajem by byla částka vč. DPH. Deficit rozpočtu 2023 by tím pádem nebyl horší o celých 7,7 mil. Kč, ale „jen“ o 5,39 mil. Kč, neboť dotace by obci kompenzovala 30 % nenárokovatelného odpočtu.

Závěr

Svou diplomovou práci na téma „Uplatňování DPH obecním úřadem“ jsem začal literární rešerší, která shrnula jak obecná pravidla fungování daně z přidané hodnoty, kterými se musí veřejnoprávní subjekt řídit, tak specifika platná pouze pro ně.

Obecní úřad vykonává delegovanou státní správu a samosprávu jménem a na účet obce, která je veřejnoprávním subjektem. Ten pro účely DPH není při výkonu veřejné správy považován za osobu povinnou k dani, což jinými slovy znamená, že veřejná správa není předmětem DPH. Termín veřejná správa zahrnuje dle eurokonformního výkladu činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty v rámci speciálního, pouze pro ně platného právního režimu, a z pozice určité autority. Kromě veřejné správy obce běžně vykonávají i činnosti ekonomické – zdanitelné i od DPH osvobozené, nejčastěji bez nároku na odpočet. Při posuzování nároku na odpočet se řídí totožnými pravidly jako ostatní subjekty. Vzhledem ke kombinaci různých typů uskutečňovaných činností je ale stěžejní správné přiřazování vstupů ke konkrétním výstupům a aplikování pravidel pro nárok na odpočet v částečné výši. Existence specifických ustanovení pro veřejnoprávní subjekty narušuje fiskální neutralitu DPH. Ani studie navrhuující možná řešení eliminace distorzí nevedla ke změně pravidel, byť minimálně zrušení institutu veřejné správy by dle mého názoru systém DPH přinejmenším zjednodušilo.

Shrnutí hlavních poznatků z aplikační části práce je zároveň soupisem odpovědí na v úvodu vytyčené výzkumné otázky. Jako činnosti, s nimiž mají obce při praktickém uplatňování DPH problémy, jsem identifikoval nakládání s odpady, provoz veřejného pohřebiště, poskytování sportovních a kulturních služeb a přijímání dotací. Zatímco vybírání místních poplatků za svoz komunálního odpadu od občanů je bezpochyby veřejnou správou, organizování zpětného odběru a recyklace odpadů z obalů za odměnu od autorizované obalové společnosti EKO-KOM je zdanitelným plněním. Ani pronájem hrobových míst na veřejném pohřebišti není veřejnou správou, nýbrž nájmem nemovité věci, osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet. Osvobozené je též poskytování sportovních a kulturních služeb, obtížné však může být vymezení, co lze za takové služby považovat. U přijatých dotací je zase potřeba zkoumat, nejsou-li dotací k ceně, která vstupuje do základu daně, nebo nenaplňují-li přímo definici úplaty za poskytovanou službu.

Obec X, na jejíž uskutečnění a přijatá plnění roku 2023 jsem své poznatky aplikoval, je menší obcí mající přibližně 1 300 stálých obyvatel. Detekoval jsem chybně nezdaňovaná uskutečnění plnění, která by v součtu zvýšila daň na výstupu o částku převyšující 54 tis. Kč. V důsledku odlišné klasifikace těchto a dalších plnění, která byla nejčastěji nesprávně považována za výkon veřejné správy, by zároveň došlo ke zlepšení vypořádacího koeficientu z původních 31 % na 38 %. Přikročením k navrhované optimalizaci v podobě přechodu na dobrovolné zdaňování některých nájmu a přeúčtování by navíc vypořádací koeficient za jinak stejných podmínek dosáhl hodnoty dokonce 68 %.

I přes vyšší daň na výstupu mohla být výsledná daňová povinnost i schodek rozpočtu nižší o cca 18 tis. Kč, a to díky dodatečným odpočtům daně na vstupu. Největší pozitivní dopad by mělo nárokování poměrného odpočtu z přijatých plnění v podobě svozu separovaného odpadu, díky němuž mohla obec zlepšit výsledný rozpočet 2023 o více než 65 tis. Kč, v následujícím roce to navíc v důsledku zvýšení sazby daně a růstu nákladů na svoz bude částka kolem 100 tis. Kč. Uplatněním kráceného nároku na odpočet u nákladů na provoz hřbitova by obec zlepšila rozpočet o nevýznamné necelé 3 tis. Kč, avšak vzhledem k plánové rozsáhlé opravě hřbitovní zdi by možný nárok na odpočet při optimalizaci výše krátícího koeficientu mohl v budoucnu přesáhnout i částku 350 tis. Kč. Přínos potenciálního odpočtu z režijních vstupů v řádu jednotek tis. Kč se vzhledem k administrativní náročnosti výpočtu a aplikace režijního poměrného koeficientu jeví jako zanedbatelný.

Hlavního cíle práce, tedy určení problematických oblastí, nalezení jejich správného řešení a kvantifikace dopadu navrhované optimalizace, bylo tudíž bezpochyby dosaženo. Příležitost pro další výzkum spatřuji především v hlubší analýze možností využití režijního poměrného koeficientu včetně rozboru, zda by nebylo logické vyloučit z jeho výpočtu některé příjmy, jež nesplňují definici úplaty ani nijak nereprezentují pracovní náročnost výstupů (např. příjmy ze sdílených daní).

Seznam použité literatury a pramenů

BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-436-4.

COPENHAGEN ECONOMICS. VAT In The Public Setor And Exemptions In The Public Interest: Final report for TAXUD/2009/DE/316. European Union [online]. 1. 3. 2011 [cit. 2023-10-12]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b42f258c-9ab7-11e6-868c-01aa75ed71a1>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-11/15. *InfoCuria Case-law* [online]. 22. 6. 2016 [cit. 2024-03-02]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=468FD69DDDF577C38F57DE4D573C56C6?text=&docid=180682&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2741374>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-126/14. *InfoCuria Case-law* [online]. 22. 10. 2015 [cit. 2024-03-12]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170303&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2757872>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-18/12. *InfoCuria Case-law* [online]. 21. 2. 2013 [cit. 2024-03-27]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=407DE8805F868EE1A772751D0EE1D6FF?text=&docid=134105&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2854128>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-267/15. *InfoCuria Case-law* [online]. 22. 6. 2016 [cit. 2024-03-08]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=180683&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2748014>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-451/06. *InfoCuria Case-law* [online]. 6. 12. 2007 [cit. 2024-04-28]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=70791&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2864727>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-520/14. *InfoCuria Case-law* [online]. 12. 5. 2016 [cit. 2024-03-08]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=178162&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2749873>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Case C-612/21. *InfoCuria Case-law* [online]. 30. 3. 2023 [cit. 2024-03-08]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=272069&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2750613>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION. Judgment of the Court in Joined Cases 231/87 and 129/88. *InfoCuria Case-law* [online]. 17. 10. 1989 [cit. 2024-03-02]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=95634&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3810782>

ČESKO. Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/57849/1/2>

ČESKO. Zákon č. 256 ze dne 29. června 2001 o pohřebnictví a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/51516/1/2/zakon-c-256-2001-sb-o-pohrebnictvi-a-o-zmene-nekterych-zakonu>

ČESKO. Zákon č. 477 ze dne 4. prosince 2001 o obalech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/51955/1/2/zakon-c-477-2001-sb-o-obalech-a-o-zmene-nekterych-zakonu-zakon-o-obalech>

ČESKO. Zákon č. 541 ze dne 1. prosince 2020 o odpadech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/95309/1/2/zakon-c-541-2020-sb-o-odpadech>

ČESKO. Zákon č. 542 ze dne 1. prosince 2020 o výrobcích s ukončenou životností, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/95310/1/2/zakon-c-542-2020-sb-o-vyrobcich-s-ukoncenou-zivotnosti>

EKO-KOM. Příloha č. 4: Ceník a standardy složení komunálního odpadu od 1. Q 2024. *EKO-KOM* [online]. 2023 [cit. 2024-04-05]. Dostupné z: <https://www.ekokom.cz/cz/obce-a-mesta/smluvni-odmeny-obci/>

EKO-KOM. Příloha č. 4: Standardy složení komunálních odpadů a podílu obalové složky od 1. 1. 2023. *EKO-KOM* [online]. 2022 [cit. 2024-04-05]. Dostupné z: <https://www.ekokom.cz/cz/obce-a-mesta/smluvni-odmeny-obci/>

EUROPEAN COMMISSION. Green paper on the future of VAT towards a simple, more robust and efficient VAT system. *EUR-Lex: Access to European Union law* [online]. 2010 [cit. 2023-10-12]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0695>

EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347/1–118. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/5/27696/1/2?vtextu=sm%C4%9Bnice%20rady%202006/112/ES#lema0>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu hrobového místa a u poskytování služeb s tím spojených. *Finanční správa* [online]. 22. 3. 2023 [cit. 2024-03-25]. Dostupné z: https://www.financni.sprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFŘ_uplatnovani_DPH_u_najmu_hroboveho_mista2023.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 1. 2021. *Finanční správa* [online]. 10. 2. 2021 [cit. 2024-03-21]. Dostupné z: https://www.financni.sprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2021-02_INFORMACE-sazby-dane-komunalni-odpad.pdf

HOLUBOVÁ, Olga. DPH u veřejnoprávních subjektů, zejména obcí. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2006. ISBN 80-735-7171-4.

HOLUBOVÁ, Olga. Osvobození od DPH: vybrané oblasti včetně § 56 zákona o DPH. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. ISBN 978-80-7552-082-1.

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. Zápis z jednání Koordinačního výboru 01/2021. *Komora daňových poradců České republiky* [online]. 27. 1. 2021 [cit. 2024-03-10]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory/2021>

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. Zápis z jednání Koordinačního výboru 03/2022. *Komora daňových poradců České republiky* [online]. 23. 3. 2022 [cit. 2024-03-21]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory/2022>

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. Zápis z jednání Koordinačního výboru 06/2022. *Komora daňových poradců České republiky* [online]. 22. 6. 2022 [cit. 2024-03-21]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory/2022>

KRAJSKÝ SOUD V PLZNI. Rozsudek 57 Af 16/2017-38. *Zákony pro lidi* [online]. 26. 6. 2018 [cit. 2024-03-12]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/kspl/57-af-16-2017-38>

KUNEŠ, Zdeněk a Lydie MUSILOVÁ. Kulturní služby a DPH. *Města obce profi* [online]. 19. 2. 2024 [cit. 2024-03-26]. Dostupné z: https://www.obecniportal.cz/33/kulturni-sluzby-a-dph-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EojpQmSFIx1A-SfdPjPtKIUCD-vMUnwPlw/?uri_view_type=5

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů. *Finanční správa* [online]. 28. 1. 2005 [cit. 2024-03-21]. Dostupné z: <https://www.financni.sprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2005/informace-o-uplatnovani-dph-u-neziskovych-subjektu>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Informace: Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 3. 2011 [cit. 2024-03-15]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Informace_2011-03-14_Zmeny-v-pravidlech-pro-uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane-od-1-4-2011.pdf

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Příjmy a výdaje územních rozpočtů. *Monitor* [online]. 2024 [cit. 2024-03-24]. Dostupné z: <https://monitor.statni-pokladna.cz/analyza/>

MORÁVEK, Zdeněk. Obec – likvidace odpadu a DPH. *Práce, mzdy, odvody bez chyb, pokut a penále*. 2023, 18(6–7), str. 99–102. ISSN 1801-9935.

NEJEZCHLEB, Zdeněk. Manuál k DPH pro ÚSC a PO č. 13 – druhy odpočtů DPH. *Obec účtuje: Vše o účetnictví obcí* [online]. 23. 11. 2021 [cit. 2024-04-21]. Dostupné z: <https://www.obecuctuje.cz/dokumenty?hledat=Manu%C3%A1l%20%C4%8D.%2013&jak=fraze>

NEJEZCHLEB, Zdeněk. Odpočty DPH v podmínkách ÚSC. Online školení. Trutnov, 14. září 2023.

NEJEZCHLEB, Zdeněk. Problematika DPH v případě provozování veřejného pohřebiště – změna postoje. *Obec účtuje: Vše o účetnictví obcí* [online]. 7. 2. 2023 [cit. 2024-03-25]. Dostupné z: <https://www.obecuctuje.cz/dokumenty?hledat=provozov%C3%A1n%C3%AD%20ve%C5%99ejn%C3%BDch%20h%C5%99bitov%C5%AF%20-%20stru%C4%8Dn%C3%BD%20koment%C3%A1%C5%99&jak=fraze>

NEJEZCHLEB, Zdeněk. Úvahy k odpočtům DPH ve vazbě na podřízení systému fakturace na EKO-KOM (ELEKTROWIN, ASEKOL...). *Obec účtuje: Vše o účetnictví obcí* [online]. 9. 1. 2024 [cit. 2024-03-21]. Dostupné z: <https://www.obecuctuje.cz/dokumenty?hledat=Odpo%C4%8Dty%20DPH%20-%20separovan%C3%BD%20odpad&jak=fraze>

SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 3., aktualizované a upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-002-8.

SKUPINA K OBCÍM. Poznámky z jednání pracovní skupiny k problematice „dotace k ceně“ dne 7. 2. 2019: Informace prezentované zástupci MF. Praha, 18. 2. 2019.

SKUPINA K OBCÍM. Shrnutí výstupů z jednání dne 16. 7. 2019. Praha, 16. 7. 2019.

TERRA, Ben a Julie KAJUS. A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT. Amsterdam: IBFD, 2015. ISBN 978-90-8722-308-3.

VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. Daně v podnikání. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-359-3.

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Rozdělení činností veřejnoprávního subjektu	13
Obr. 2 Rozdělení plnění na výstupu pro účely nároku na odpočet daně	20

Seznam tabulek

Tab. 1 Odpočet z nákladů na svoz odpadu 2023	38
Tab. 2 Odpočet z nákladů na svoz odpadu 2024	39
Tab. 3 Odpočet z nákladů na provoz hřbitova	41
Tab. 4 Daň na vstupu z režijních nákladů 2023	42
Tab. 5 Odpočet z režijních nákladů	43
Tab. 6 Celkový dopad navrhovaných změn na rozpočet 2023	45

Přílohy

Příloha A – Výpočet režijního poměrného koeficientu

příjmy z ekonomických činností	6 961 530,06 Kč
celkové příjmy	50 294 354,26 Kč
zkreslující položky	9 174 320,00 Kč
očištěné celkové příjmy	41 120 034,26 Kč
podíl příjmů z ekonomických činností	0,1693
poměrný koeficient	17 %

Příloha B – Výpočet správné výše vypořádacího koeficientu roku 2023

upravená hodnota plnění zakládajících nárok na odpočet (čítatel)	1 102 903,25 Kč
upravená hodnota plnění osvobozených bez nároku na odpočet	1 849 539,00 Kč
hodnota plnění zahrnovaných do koeficientu (jmenovatel)	2 952 442,25 Kč
podíl	0,3736
krátící koeficient	38 %

Příloha C – Výpočet optimální výše vypořádacího koeficientu roku 2023

upravená hodnota plnění zakládajících nárok na odpočet (čítatel)	2 130 343,39 Kč
upravená hodnota plnění osvobozených bez nároku na odpočet	1 028 928,00 Kč
hodnota plnění zahrnovaných do koeficientu (jmenovatel)	3 159 271,39 Kč
podíl	0,6743
krátící koeficient	68 %