

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**  
**PRÁVNICKÁ FAKULTA**

**RIGORÓZNÍ PRÁCE**

2013

Mgr. Lukáš Zrůst, BA (Hons)

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE  
PRÁVNICKÁ FAKULTA  
KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA  
A FINANČNÍ VĚDY**

Rigorózní práce

**Právní úprava odpočtu daně z přidané hodnoty  
v České republice**

Regulation of VAT deduction  
in the Czech Republic

Vypracoval: Mgr. Lukáš Zrůst, BA (Hons)

Konzultant: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Akademický rok: 2013/2014

Praha, listopad 2013

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených, které byly řádně citovány. Dále prohlašuji, že jsem tuto práci nevyužil k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 29. 11. 2013

.....

Mgr. Lukáš Zrůst, BA (Hons)

## **Poděkování**

Chtěl bych poděkovat panu JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., konzultantovi této práce, za odborné vedení, pomoc a cenné rady, které mi poskytl při zpracování této rigorózní práce.

Mgr. Lukáš Zrůst, BA (Hons)

# OBSAH

<b>ÚVOD</b>	<b>9</b>
<b>1 CHARAKTERISTIKA DPH</b>	<b>12</b>
1.1 ZNAKY DPH	14
1.2 PŘEDMĚT PRÁVNÍ ÚPRAVY DPH V KONTEXTU AKTUÁLNÍCH ZMĚN	15
1.2.1 SOUČASNÝ PRÁVNÍ STAV	15
1.2.2 PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	17
1.3 PŘEDMĚT DPH V KONTEXTU AKTUÁLNÍCH ZMĚN	18
1.3.1 SOUČASNÝ PRÁVNÍ STAV	18
1.3.2 PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	26
1.4 ZÁKLADNÍ KONSTRUKČNÍ PRVKY DPH	27
1.5 ÚZEMNÍ PŮSOBNOST	28
1.5.1 SOUČASNÝ PRÁVNÍ STAV	28
1.5.2 PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	30
1.6 DALŠÍ POJMY UŽÍVANÉ ZÁKONEM O DPH	30
1.6.1 SOUČASNÝ PRÁVNÍ STAV	30
1.6.2 PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	34
1.7 DAŇOVÉ SUBJEKTY	39
1.7.1 OSOBY POVINNÉ K DANI	39
1.7.2 PLÁTCI	41
1.7.3 IDENTIFIKOVANÉ OSOBY	44
1.7.4 OSOBY S POVINNOSTÍ K DANI	48
1.8 ZÁKLAD DANĚ	48
1.8.1 SOUČASNÝ PRÁVNÍ STAV	48
1.8.2 PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	58
1.9 SAZBA DANĚ	59
1.9.1 SOUČASNÝ PRÁVNÍ STAV	59
1.9.2 PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	61
1.10 VÝPOČET DANĚ	61

1.10.1	SOUČASNÝ PRÁVNÍ STAV	61
1.10.2	PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	62
<b>1.11</b>	<b>MÍSTO PLNĚNÍ</b>	<b>62</b>
1.11.1	SOUČASNÝ PRÁVNÍ STAV	62
1.11.2	PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	66
<b>2</b>	<b><u>OSVOBOZENÍ OD DANĚ</u></b>	<b>68</b>
2.1	PLNĚNÍ OSVOBOZENÁ OD DANĚ S NÁROKEM NA ODPOČET	68
2.2	PLNĚNÍ OSVOBOZENÁ OD DANĚ BEZ NÁROKU NA ODPOČET	69
2.3	DOPADY USKUTEČŇOVÁNÍ PLNĚNÍ OSVOBOZENÝCH OD DANĚ BEZ NÁROKU NA ODPOČET DANĚ	73
2.4	PRÁVNÍ STAV K 1. 1. 2014	74
<b>3</b>	<b><u>OBECNĚ K PRÁVNÍ ÚPRAVĚ ODPOČTU DPH</u></b>	<b>77</b>
<b>4</b>	<b><u>NÁROK NA ODPOČET DPH V PLNÉ VÝŠI</u></b>	<b>79</b>
4.1	ZÁKLADNÍ ZÁSADY PODLE ZÁKONA O DPH	79
4.2	PLNĚNÍ BEZ NÁROKU NA ODPOČET DPH	80
4.3	OKAMŽIK VZNIKU NÁROKU NA ODPOČET	87
4.4	NÁROK NA ODPOČET PŘI REGISTRACI A ZRUŠENÍ REGISTRACE	88
<b>5</b>	<b><u>NÁROK NA ODPOČET DPH V ČÁSTEČNÉ VÝŠI</u></b>	<b>92</b>
5.1	NÁROK V POMĚRNÉ VÝŠI	93
5.1.1	EKONOMICKÁ ČINNOST	93
5.1.2	KRITÉRIA PŘI VÝPOČTU POMĚRNÉ VÝŠE ODPOČTU	96
5.1.3	ODPOČET DANĚ V PLNÉ VÝŠI	99
5.1.4	MATEMATICKÝ POSTUP PŘI VÝPOČTU KOEFICIENTU, JÍMŽ SE KRÁTÍ NÁROK NA ODPOČET DANĚ	99
5.1.5	KVALIFIKOVANÝ ODHAD PLÁTCE	100
5.1.6	SHRNUTÍ	100

5.2	NÁROK V KRÁCENÉ VÝŠI	103
<b>6</b>	<b><u>SHRNUTÍ PODMÍNEK UPLATNĚNÍ NÁROKU NA ODPOČET DPH</u></b>	<b>110</b>
6.1	PODMÍNKY U JEDNOTLIVÝCH TYPŮ PLNĚNÍ	110
6.2	REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI	113
6.3	LHŮTA PRO UPLATNĚNÍ NÁROKU NA ODPOČET	116
6.4	PROKAZOVÁNÍ NÁROKU DAŇOVÝM DOKLADEM	118
6.5	SPECIFICKÉ PODMÍNKY PRO UPLATNĚNÍ NÁROKU V ČÁSTEČNÉ VÝŠI	120
<b>7</b>	<b><u>OPRAVA ODPOČTU DPH</u></b>	<b>121</b>
7.1	OPRAVA PŘI SNÍŽENÍ ODPOČTU DPH	122
7.2	OPRAVA PŘI ZVÝŠENÍ ODPOČTU DPH	122
7.3	OPRAVA CHYBY V ODPOČTU DPH	123
<b>8</b>	<b><u>ÚPRAVA A VYROVNÁNÍ ODPOČTU DPH</u></b>	<b>124</b>
8.1	ÚPRAVA A VYROVNÁNÍ ODPOČTU DANĚ	124
8.2	ZÁKLADNÍ PRINCIP VYROVNÁNÍ	125
8.3	ZÁKLADNÍ PRINCIPY ODPOČTU DANĚ	127
8.4	VYROVNÁNÍ ODPOČTU OD 1. 4. 2011	127
8.5	VYROVNÁNÍ ODPOČTU U DLOUHODOBÉHO MAJETKU, KTERÝ BYL POŘÍZEN PŘED 1. 4. 2011	130
<b>9</b>	<b><u>ODPOČET DPH U PŘIJATÝCH ZDANITELNÝCH PLNĚNÍ</u></b>	<b>133</b>
9.1	PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI NA PŘÍJEMCE ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ	133
9.2	POŘÍZENÍ ZBOŽÍ ZE ZAHRANIČÍ	137
9.3	POSKYTOVÁNÍ SLUŽBY ZAHRANIČNÍ OSOBOU	137
9.4	DOVOZ ZBOŽÍ	138

<b><u>10 OPRAVA VÝŠE DANĚ U POHLEDÁVEK ZA DLUŽNÍKY V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ</u></b>	<b>140</b>
<b><u>11 ODPOČET DPH VE SKUPINĚ A SDRUŽENÍ</u></b>	<b>141</b>
11.1 ODPOČET DPH VE SKUPINĚ _____	142
11.2 ODPOČET DPH VE SDRUŽENÍ _____	145
<b><u>12 UPLATNĚNÍ DPH U DLOUHODOBÉHO MAJETKU VYTVOŘENÉHO VLASTNÍ ČINNOSTÍ</u></b>	<b>150</b>
<b><u>13 ODPOČET DPH PO 1. 1. 2014</u></b>	<b>152</b>
<b><u>14 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA EVROPSKÉ UNIE</u></b>	<b>154</b>
14.1 NÁROK NA ODPOČET DPH _____	154
14.2 PODMÍNKY UPLATNĚNÍ NÁROKU NA ODPOČET DPH _____	158
<b><u>ZÁVĚR</u></b>	<b>159</b>
<b><u>SUMMARY</u></b>	<b>162</b>
<b><u>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ</u></b>	<b>164</b>
INTERNETOVÉ ZDROJE _____	165
PRÁVNÍ PŘEDPISY _____	167
JUDIKATURA _____	168

# ÚVOD

Tématem předkládané rigorózní práce je právní úprava odpočtu daně z přidané hodnoty (dále také jen jako „DPH“) v České republice. Toto téma bylo autorem zvoleno s přihlédnutím k aktuálnosti legislativních úprav daně z přidané hodnoty mj. také v oblasti regulace jejího odpočtu.

V lednu 2013 vstoupily v účinnost dvě novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o DPH“) – zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů a dále pak zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony. Právě druhý uvedený zákon přináší mnohé tzv. technické změny týkající se oblasti uplatňování DPH. K této novele zákona došlo zejména z důvodu povinné implementace Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace. V souvislosti s ní došlo k určitým změnám terminologie v rámci zákona o DPH a mj. jím byl také nově zaveden pojem identifikované osoby (viz níže). Mnoho z těchto změn se dotýká institutu právě zmiňovaného odpočtu DPH, jímž se bude předkládaná rigorózní práce zabývat.

Cílem této rigorózní práce je tak hlubší popis, analýza a zhodnocení regulace oblasti odpočtu DPH v České republice. Ke splnění uvedeného cíle budou čtenáři kromě teoreticky zaměřených částí této práce představeny také konkrétní příklady dané problematiky, autor v rámci této práce představí také významnou související judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

Součástí předkládané rigorózní práce je současně ověření platnosti stanovené hypotézy. Hypotézou je předpoklad, že ačkoliv je systém daně z přidané hodnoty v České republice velmi chytře propracovaným systémem, pomocí kterého je mimo jiné možné zamezit určitým daňovým únikům (např. díky postupnému výběru v řetězci jednotlivých zpracovatelů, čímž se institut DPH liší od ostatních daní), je právě odpočet

DPH velmi slabým místem, které bývá v praxi jistou příležitostí právě pro daňové úniky.

Samotná rigorózní práce sestává ze čtrnácti kapitol, z nichž první je věnována obecnější charakteristice daně z přidané hodnoty – čtenáři osvětluje znaky této daně, předmět právní úpravy a předmět samotné DPH, základní konstrukční prvky DPH, problematiku její územní působnosti, dále je pak pozornost soustředěna na otázku základu, sazby a výpočtu daně, jakož i na pojem daňových subjektů a důležitý institut místa plnění.

Druhá kapitola je věnována institutu osvobození od daně tak, jak jej upravuje český zákon o DPH – autor se zde věnuje oblasti plnění, která jsou evropským, resp. českým zákonodárcem osvobozena od DPH s nárokem na odpočet, resp. bez nároku na odpočet, a dále analyzuje dopady uskutečňování plnění osvobozených od DPH bez nároku na odpočet.

Následující kapitoly předkládaná práce již věnuje podrobněji samotnému institutu odpočtu DPH a souvisejícím problematikám. Autor se ve třetí kapitole věnuje obecnému vymezení právní úpravy odpočtu DPH, načež jeho pozornost směřuje k tématu nároku na odpočet DPH v plné výši. Čtenáři jsou zde objasněny základní zásady podle zákona o DPH, okamžik vzniku nároku na odpočet, otázky nároku na odpočet při registraci a při zrušení registrace a samostatná podkapitola je také věnována plněním bez nároku na odpočet DPH. V následujících kapitolách se pak čtenář seznámí s institutem nároku na odpočet DPH v plné, resp. částečné výši.

Šestá kapitola přináší čtenáři přehled v oblasti podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH – autor zde rozebírá podmínky u jednotlivých typů plnění, je zde představen režim přenesení daňové povinnosti z poskytovatele plnění na příjemce, dále se kapitola věnuje otázkám lhůt pro uplatnění nároku na odpočet či prokazování nároku daňovým dokladem. Autor zde neopomenul připomenout ani specifické podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH v částečné výši.

Sedmá kapitola je pak věnována možnostem opravy odpočtu DPH, a to jak z hlediska snížení odpočtu DPH, tak z hlediska jeho zvýšení. Jedna z podkapitol je zde pak také věnována regulaci opravy chyby v odpočtu DPH. Následující kapitola se pak

zabývá úpravou a vyrovnáním odpočtu DPH – čtenáři je zde představen základní princip vyrovnání, dále jsou zde mj. řešeny otázky vyrovnání odpočtu DPH po 1. dubnu 2011, resp. vyrovnání odpočtu DPH v případě dlouhodobého majetku pořízeného před 1. dubnem 2011. Následující kapitola řeší problematiku úpravy a vyrovnání odpočtu DPH.

Devátá kapitola má název „Odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění“ a autor se zde zabývá jednotlivými specifickými typy zdanitelných plnění – případům pořízení zboží ze zahraničí, poskytování služby zahraniční osobou či dovozem zboží. V neposlední řadě zde autor věnuje pozornost institutu přenesení daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění dle českého právního řádu.

Desátá, poměrně kratší kapitola se zabývá problematikou opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení jako institutu, u něhož došlo ke změně v právní úpravě účinné od 1. dubna 2011. Následující kapitolu autor věnoval otázkám odpočtu DPH ve skupině a ve sdružení, jimž jsou zde propůjčeny dvě po sobě následující podkapitoly. Dvanáctá kapitola je pak náhledem do problematiky uplatnění DPH u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností.

Následující kapitola se věnuje otázkám změn v právní úpravě odpočtu DPH souvisejícím s rekonstrukcí českého soukromého práva.

V poslední, čtrnácté kapitole věnované samotnému tématu této rigorózní práce, se autor zaměřil na obeznámení čtenáře s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, co se problematiky s tématem předkládané práce související týká.

Pokud se týká metodologie zpracování překládané práce, bude použita analyticko-deskriptivní metoda, metoda demonstrace za pomoci judikatury a metoda modelace.

Právní stav řešený v této práci je stanoven k datu 1. ledna 2013 s přihlédnutím k platným novelám nabývajícím účinnosti v letech 2014, 2015 a 2016. Vzhledem k tomu, že 27. 11. 2013 bylo Poslaneckou sněmovnou schváleno zákonné opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů, bude i v jeho kontextu tato práce koncipována.

# 1 CHARAKTERISTIKA DPH

Daň obecně je ekonomickým i právním pojmem, byť není v českém právním řádu žádným způsobem přesně definována. V ekonomické teorii je pak daň definována jako povinná, zákonem stanovená částka, která je odčerpávána na principu nenávratnosti z nominálního důchodu daného ekonomického subjektu, a to ve prospěch veřejného peněžního fondu, za což není poskytnuto žádné ekvivalentní protiplnění. S daněmi se setkáváme prakticky neustále během celého života.

Daň z přidané hodnoty je možné bez nadsázky označit za páteř české nově koncipované daňové soustavy. V této daňové soustavě reprezentují kategorii nepřímých daní daň kromě DPH také spotřební daně. Podle profesora Bakeše je DPH základem nejen nepřímého zdanění v České republice, ale zároveň i základem celé zdejší daňové soustavy. DPH nahradila z dřívější daňové soustavy daň z obratu a daň dovozní.<sup>1</sup>

Daň z přidané hodnoty je historicky jednou z nejmladších daní. K zavedení této daně došlo poprvé v roce 1953 ve státě Michigan (USA). Pro její další rozšíření bylo velmi významné její zavedení ve Francii v roce 1954 (základní sazba tehdy činila 20 %). Ve druhé polovině 60. let 20. století bylo rozhodnuto o uplatnění DPH ve všech členských státech Evropského společenství. Tato daň byla v 60. a 70. letech 20. století zavedena i v dalších zemích Evropy (např. Rakousku, Norsku, Švédsku). Ve svém daňovém systému DPH z vyspělých zemí světa v současnosti nemají pouze USA a Austrálie, kde mají namísto této daně určeny obdobně fungující daně, tzv. sales taxes.<sup>2</sup>

DPH je daní neutrální, což se projevuje v tom, že se vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým obratem), a tím se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky. DPH je daní, která zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí ji dodavatel. Obdobně jako v systému daně z obratu zajišťují plátcí daně vlastně její vybírání od konečného spotřebitele. Na rozdíl od daně z obratu se vybírá po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji a nákupu. Plátce daně má nárok odpočítat od své daňové povinnosti částku daně, kterou

---

<sup>1</sup> BAKEŠ, M a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

<sup>2</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

zaplatil svým dodavatelům na vstupu. Tím vlastně zdaňuje pouze tu částku, jež je přidána k jeho nákupní ceně při stanovení ceny prodejní, tedy přidanou hodnotu. Daně pak nese konečný spotřebitel v ceně, kterou musel zaplatit za nakoupené zboží a služby, a nemá už nárok na odpočet daně na vstupu.<sup>3</sup>

DPH se dotýká spotřeby, pročež s sebou přináší negativní dopad na obyvatelstvo, zejména na sociálně slabší vrstvy občanů s nižšími příjmy. DPH zapříčiňuje vyšší cenu zboží. Z hospodářského i sociálního hlediska je proto zásadní správná volba sazeb nepřímých daní tak, aby byla udržena ve společnosti rovnováha. Právní úprava tuto problematiku řeší stanovením několika druhů sazeb DPH. Nižší sazby se vztahují k výrobkům či službám, které naplňují potřeby většiny obyvatel (a tedy i nízkopříjmových skupin), kdežto vyšší sazba postihuje obvykle luxusnější výrobky či služby.<sup>4</sup>

V současné době můžeme sledovat trend, podle něhož se upřednostňují nepřímé daně na úkor přímých. Příčinami vedoucími k uplatňování tohoto postupu a podporujícími jeho přínos jsou zejména:

- uplatňování principu neutrality,
- snížení pravděpodobnosti daňového úniku,
- zabezpečení dostatečného fiskálního výnosu,
- snížení výše zdanění zisku (díky čemuž se zvýší finanční prostředky, jimiž mohou podnikatelé volně disponovat).<sup>5</sup>

Daň z přidané hodnoty brání daňovým únikům a nutí podnikatelské subjekty k disciplíně.<sup>6</sup> Tento typ daně však způsobuje také jisté nesnáze, a to zejména co se týče administrativní náročnosti evidence. Zavedení DPH vyžaduje vedení pečlivého

---

<sup>3</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

<sup>4</sup> MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., RADVAN, M. *Základy finančního práva*. 3. vyd. Praha: ARMEX PUBLISHING, 2008. ISBN 978-80-86795-68-3.

<sup>5</sup> RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRÁMKOVÁ, D. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.

<sup>6</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

účetnictví. K dalším negativům spojeným s DPH patří přímý vliv na cenovou hladinu a jednorázové problémy, které jsou způsobeny zavedením DPH.<sup>7</sup>

Jelikož je Česká republika členem Evropské unie, je třeba říci, že daň z přidané hodnoty je pro svou všeobecnost a úlohu ve vzájemném obchodě klíčovým daňovým odvodem členských zemí Evropské unie. Z toho zákonitě vyplývá nutnost vzájemné spolupráce a výměny informací mezi jednotlivými členskými státy, což přímo upravuje Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daně z přidané hodnoty.

## 1.1 Znaky DPH

Shrňme - li výše uvedené, k základním znakům DPH patří:

- a) **nepřímost** – nositelé daňového břemene neodvádějí daň přímo do státního rozpočtu, ale odevzdávají ji registrovaným plátcům, kteří mají povinnost tuto daň vybrat a odvést;
- b) **univerzálnost** – daň z přidané hodnoty se vztahuje na veškerou podnikatelskou činnost (vyjma zákonem osvobozených činností) a rovněž na každý registrovaný podnikatelský subjekt, na všechny uplatňuje stejné podmínky;
- c) **mnohofázovost** – tento typ daně lze aplikovat na všechny fáze obratu výrobku či služby;
- d) **neutralita** – vztahuje se na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým obratem), čímž se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>8</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

## 1.2 Předmět právní úpravy DPH v kontextu aktuálních změn

Zákon o dani z přidané hodnoty reguluje tuto daň, která se za určených podmínek uplatňuje na zboží, služby a nemovitosti.<sup>9</sup> Dle novely zákona o DPH z roku 2009 je v § 1 tohoto zákona doplněno, že zákon do sebe zapracovává také příslušné předpisy Evropské unie, přičemž je odkazováno Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění dalších směrnic (dále také jen „Směrnice“). To je důležité zejména pro osoby, které se zákonem běžně nepracují a které by jinak číslo příslušného evropského předpisu musely pracně dohledávat. Doplnění tohoto odkazu však na druhé straně neznamena, že plátce může argumentovat danou směrnicí v případném sporu se správcem daně až od roku 2009. Z tohoto pohledu je odkaz pouhou formalitou a není pochyb o tom, že uvedenou směrnicí (Šestou směrnicí) lze považovat za předpis, jímž je správce daně povinen se řídit podle § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).<sup>10</sup>

### 1.2.1 Současný právní stav

Zákonodárce zavedl legislativní zkratku pro daň z přidané hodnoty upravenou tímto zákonem. Proto by bylo možno oprávněně očekávat, že kdykoli je v zákoně o DPH použit pojem daň, má zákonodárce na mysli daň z přidané hodnoty podle tohoto zákona. Uvedený pojem je nicméně používán i v souvislosti s daní z přidané hodnoty dle zákonů jiných členských států, např. v ustanovení § 2a odst. 2 písm. a) nebo § 8 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, která definují limitní hodnotu zboží pořízeného z jiného členského státu pro účely vymezení předmětu daně a povinné registrace. Rovněž v § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH je použit pojem daň, i když účelem předmětného ustanovení je ošetřit zejména ty situace, kdy je na dokladu uvedena částka, jež ve skutečnosti není daní podle tohoto zákona, např. uvede-li ji na doklad osoba, která není plátcem.

Výše uvedená pracuje s pojmem daň obdobně a používá ho univerzálně nejen pro daň z přidané hodnoty ve smyslu zákonů všech členských států, což je pochopitelné

<sup>9</sup> Viz § 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>10</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

a logické, ale též i v ustanovení čl. 203, které bylo pro českého zákonodárce předlohou pro § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Zdá se nemožné odlišit pomocí legislativních zkratk přesný obsah pojmu daň pro účely nejrůznějších ustanovení a nezbyvá proto, než pojem vyložit v kontextu konkrétního ustanovení zákona, k čemuž je plátce vzhledem k výše uvedenému lapsu beztak nucen. Pak je ovšem předmětná legislativní zkratka zbytečná a zavádějící.<sup>11</sup>

Zákon o DPH v obecné rovině stanoví, že se daň uplatní na zboží, nemovitosti a služby, přičemž obsah těchto pojmů definuje přímo či nepřímo v jiných ustanoveních. Výjimkou je pojem *nemovitost*, který není zákonem vymezen, ale vzhledem k tomu, že uvedená směrnice používá pro movité i nemovité věci jediný souhrnný pojem *hmotný majetek* a pro dodání tohoto hmotného majetku používá výraz *dodání zboží*, je celkem nevýznamné, jestliže zákon o DPH odlišuje movitý a nemovitý majetek, a v důsledku tohoto odlišení zachází se dvěma pojmy, které dohromady dávají celek, s nímž pracuje Směrnice.<sup>12</sup>

Velmi závažná však je skutečnost, že v úvodním ustanovení zákona (a ani v jiných ustanoveních) není explicitně vyjádřen základní princip fungování DPH, a to *princip neutrality* uvedený v čl. 1 Směrnice: „*Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.*“ Princip neutrality je systému DPH vlastní (jak už autor v úvodu uvedl) a Soudní dvůr Evropské unie se na něj často odvolává, proto může být plátcí při výkladu zákona jako argument mnohdy velmi užitečný.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>12</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>13</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

Daň z přidané hodnoty musí být neutrální i vůči soutěžnímu prostředí, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie. Znamená to, že princip neutrality se uplatní nejen ve vztahu k výstupům a souvisejícím odpočtům konkrétního plátce, ale i při posuzování daňového režimu stejných či obdobných služeb: „... *pokud jde o zásadu daňové neutrality, je namístě připomenout, že tato zásada brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně*“.<sup>14</sup>

### 1.2.2 Právní stav k 1. 1. 2014

Vzhledem k faktu, který autor uváděl již dříve v této práci, a sice že Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky schválila na své první schůzi dne 27. 11. 2013 příslušné zákonné opatření senátu, které mění daňové zákony v souvislosti s blížící se rekodifikací českého soukromého práva, je důležité na tomto místě čtenáři představit podstatné změny, které souvisejí s právě rozebíranou problematikou.

V § 1 zákona o DPH dojde ke změně – z aktuálního znění jeho první věty „(T)tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje daň z přidané hodnoty (dále jen ‚daň‘)“ bude vypuštěno sousloví „(dále jen ‚daň‘)“ - tato legislativní změna reaguje na fakt, že legislativní zkratka „daň“ je v zákoně o DPH použita nevhodným způsobem. Důsledné respektování této legislativní zkratky by v konečném důsledku znamenalo až nelogický fakt, že např. spotřební daň by podle § 36 odst. 3 písm. b) byla de facto „spotřební daní z přidané hodnoty“. Tento výklad však jde proti smyslu zákona. Přesto nedochází k nahrazení pojmu „daň“ pojmem „daň z přidané hodnoty“ v celém zákoně, neboť je např. z ustanovení § 1 zřejmé, že tento zákon upravuje daň z přidané hodnoty. Na místech, kde se bude jednat o jinou daň, tak bude stanoveno.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 12. 2006 ve věci Administration de l'enregistrement et des domaines proti Eurodental Sàrl, sp. zn. C-240/05.

<sup>15</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

## 1.3 Předmět DPH v kontextu aktuálních změn

### 1.3.1 Současný právní stav

Předmět daně je definován v ustanovení § 2 zákona o DPH. Tento paragraf je klíčovým ustanovením zákona. V prvním odstavci velmi široce vymezuje množinu transakcí, které jsou předmětem daně. Hned v následujícím ustanovení § 2a a v některých dalších ustanoveních (§ 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5) jsou pak určitá vybraná plnění z předmětu daně vyjmuta.<sup>16</sup>

Předmětem daně z přidané hodnoty se dle zákona stává:

- dodávka zboží či převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě za úplaty osobou, která je k dani povinna, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- dovoz zboží, které má své místo plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie uskutečněné v tuzemsku osobou, která je povinna k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členské země Evropské unie za úplatu osobou, která není povinna k dani,

Plnění, která jsou předmětem daně, se stávají zdanitelným plněním v tom případě, že dle zákona o DPH nejsou nijak osvobozena od platby daně.<sup>17</sup>

Pokud je výše užíván pojem zdanitelného plnění, pak se toto myslí (v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o DPH) plněním, které:

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

---

<sup>16</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>17</sup> Viz § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

V souvislosti s vymezením předmětu daně je důležité upozornit na některé základní zásady plynoucí z judikatury Soudního dvora Evropské unie, které plátce musí znát, aby okruh plnění, jež jsou systémem DPH pokryta, nebyl nesprávně zužován. Při rozhodování, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, se posuzuje vždy pouze její objektivní povaha (tj. skutečnost, že zboží bylo fyzicky dodáno nebo služba poskytnuta apod.), a nikoli její výsledek či účel, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran. To znamená, že předmětem daně jsou i takové obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody uskutečněné bez potřebných povolení či licencí, dále obchody, které, ač samy legální, jsou součástí obchodního řetězce, v němž jsou některé jiné transakce podvodné, anebo obchody s pašovaným zbožím.

Výjimek z tohoto pravidla je málo a jsou to v podstatě pouze dodávky zboží, které nemůže být předmětem legálního trhu, a tedy ani hospodářské soutěže, jako je např. prodej drog. Ani v případech, kdy dochází k tzv. zneužití práva, nezpochybňuje Soudní dvůr Evropské unie, že se dodání zboží či poskytnutí služby ve smyslu § 2, § 13 a § 14 zákona o DPH uskutečňuje, a poskytuje daňové správě jiné nástroje k zamezení zneužívání nebo obcházení zákona, než je vyloučení daných transakcí z předmětu daně. Na druhou stranu je však třeba upozornit i na to, že mezi dvěma smluvními stranami, které se obchodu účastní, musí být přítomen smluvní prvek, musí existovat vůle zboží dodat či poskytnout službu na straně jedné a zboží či službu odebrat na straně druhé, a proto není předmětem daně např. krádež zboží. Zboží totiž není v případě krádeže dodáno ve smyslu § 13 zákona o DPH.<sup>18</sup>

Bylo-li výše uvedeno, že předmětem daně dle zákona o DPH může být dodání zboží, pak je na místě poznamenat, že tomu tak je pouze za předpokladu, že jsou splněny tyto tři podmínky:

- a) zboží je dodáno za úplatu,
- c) zboží je dodáno osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti a
- d) předmětná transakce má místo plnění v tuzemsku.

---

<sup>18</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

Předmětem daně je i poskytnutí služby při splnění stejných podmínek jako u dodání zboží:

- a) služba musí být poskytnuta za úplatu,
- b) osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti,
- c) s místem plnění v tuzemsku.

Při zkoumání služeb z pohledu jejich úplatného poskytnutí je plátce nezřídka postaven před otázkou, zda úplata, kterou obdržel, je skutečně úplatou za poskytnutou službu. Žádné ustanovení zákona totiž neřeší vztah mezi přijatými penězi a poskytnutou službou, resp. jejich vzájemnou vazbu. Není stanovena ani nejmenší možná míra jejich vzájemného sepětí potřebná k dedukci, že služba byla poskytnuta za úplatu (a proto je předmětem daně), ani kritéria pro její posouzení. Ani Směrnice obsah sousloví *úplata za službu* samostatně nedefinuje.

Soudní dvůr Evropské unie se však vztahem mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou zabýval několikrát. V případě *Apple and Pear Development Council* rozhodoval, zda poplatky placené veřejnoprávnímu subjektu zřízenému zákonem pro účely podpory produkce ovoce v Anglii a Walesu (pro účely tohoto odstavce dále jen „Rada“), ke kterým jsou pěstitelé povinni ze zákona, jsou úplatou za službu, jež spočívá v obecné podpoře prodeje ovoce, marketingu, zkoumání aspektů pěstování a prodeje ovoce atd. Soud neshledal vazbu mezi službou poskytovanou Radou a přijatými poplatky, ke kterým jsou pěstitelé povinni, natolik úzkou, aby mohly být poplatky považovány za úplatu za tuto službu ve smyslu čl. 2 odst. 1 Směrnice. Kromě toho neexistuje vztah mezi mírou užítku, který individuálním pěstitelům plyne ze služeb poskytovaných Radou, a výší povinných plateb, které musí platit na základě právního předpisu. Poplatky jsou na pěstitele uvalené v důsledku zákonné povinnosti, nikoli na základě smlouvy, a jsou vymahatelné na každém individuálním pěstiteli jako jeho dluh vůči Radě, ať mu z poskytnuté služby plyne prospěch, či nikoli. Z toho vyplývá, že tyto povinné poplatky uložené pěstitelům nepředstavují v daném případě úplatu, která má přímou spojitost s prospěchem jednotlivých pěstitelů plynoucím z činnosti Rady.

Za těchto okolností není proto činnost Rady poskytováním služeb za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 Směrnice.<sup>19</sup>

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci *Apple and Pear Development Council* mezi jeho ustálenou judikaturu, přičemž se na něj tento soud odvolává v mnoha svých následujících rozhodnutích. V podobném duchu rozhodl Soudní dvůr Evropské unie i v případě *R. J. Tolsma*. Z jeho argumentace lze vyvodit, že z důvodu absence jakéhokoli smluvního prvku mezi dvěma subjekty, nemožnosti kontroly poskytovatele služeb jejich příjemcem, absence úměry mezi velikostí prospěchu z přijaté služby a výší úplaty a případně i z důvodu povahy úplaty (je-li spíše paušálním poplatkem), chybí přímá spojitost mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou, jejíž existence je podmínkou pro to, aby činnost mohla být považována za poskytování služeb za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 Směrnice.<sup>20</sup>

Opačně však Soudní dvůr Evropské unie rozhodl v případě *Kennemer Golf & Country Club*, kde shledal přímou vazbu mezi členskými příspěvky placenými sportovnímu klubu a možností využívat klubové golfové hřiště pro členy, a to i v situaci, kdy ne všichni členové tuto možnost využili. Soud totiž považoval za službu už samotné poskytnutí příležitosti sportovat protihodnotou za členský příspěvek.<sup>21</sup>

Z nejnovějších rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie je na místě zmínit případ *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, v němž byla mj. rovněž zkoumána vazba mezi poskytnutou službou a případnou úplatou za ni. Zemská organizace politické strany prováděla pravidelné rozúčtování nákladů na propagaci strany na okresní a místní organizace. Z rozhodnutí lze při troše snahy dovodit, že finanční prostředky přijaté zemskou organizací nepředstavovaly úplatu za poskytnutou službu, protože nedošlo k vzájemné výměně plnění tak, aby byly skutečnou protihodnotou za tuto službu. Předmětné finanční prostředky měly spíše povahu příspěvku na propagaci strany jako celku. V projednávané věci vnitrostátní soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce konstatuje, že v období od roku 1998 do roku 2003 zemská

---

<sup>19</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 3. 1988 ve věci *Apple and Pear Development Council* proti *Commissioners of Customs and Excise*, sp. zn. C-102/86.

<sup>20</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 3. 1994 ve věci *R. J. Tolsma* proti *Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*, sp. zn. C-16/93.

<sup>21</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 3. 2002 ve věci *Kennemer Golf & Country Club* proti *Staatssecretaris van Financiën*, sp. zn. C-174/00.

organizace SPÖ účtovala náklady na služby související s propagační činností a prací s veřejností na okresní a místní organizace pouze v omezeném rozsahu. Neexistovala žádná jasná kritéria pro sestavení takového vyúčtování a bylo patrně ponecháno na rozhodnutí podřízených organizací - v závislosti na jejich finančních zdrojích - zda se budou podílet na nákladech zemské organizace. SPÖ zjevně neměla žádnou interní stranickou úpravu způsobu vyúčtování těchto služeb. Tato situace doznala mírné změny v roce 2004. Od uvedeného roku byly některé služby v oblasti práce s veřejností účtovány okresním organizacím ve formě „poplatku za public relations“, jehož výše byla určena počtem členů strany v příslušném okrese a počtem poslanců vyslaných takovým okresem. Tyto poplatky pokrývaly jen část výdajů vynaložených zemskou organizací SPÖ, již vznikaly trvalé ztráty z činnosti spočívající v propagaci a práci s veřejností.<sup>22</sup>

Podle názoru autora této práce je zjevné, že projednávaná věc je obdobná věcem *Apple and Pear Development Council, J. R. Tolsma* a *Hong Kong Trade Development Council* (viz níže). V období od roku 1998 do roku 2003 neexistoval žádný systém pravidelného účtování výdajů vzniklých při práci s veřejností na okresní a místní organizace; uvedené organizace neměly žádnou povinnost, ať už smluvní nebo jinou, podílet se na uvedených výdajích, a pokud se tak rozhodly učinit, bylo ponecháno na nich, aby podle své finanční situace určily výši příspěvku. Taková úprava představuje poskytování služeb bez přímého protiplnění. Podstata systému zavedeného v roce 2004 se v žádném podstatném ohledu neliší. Opět zde neexistovalo vzájemné plnění: podřízené organizace neplatily ve skutečnosti za služby, které jim byly poskytovány, neboť hodnota příspěvků, jež platily zemské organizaci, neodpovídala skutečné hodnotě služeb souvisejících s prací s veřejností a propagací, a uvedené příspěvky byly vypočteny podle pevné sazby na základě počtu členů strany v příslušném okrese a počtu poslanců vyslaných takovým okresem. Zemské organizaci proto vznikaly trvalé ztráty značného rozsahu. Publicita vyplývající z činnosti zemské

---

<sup>22</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 10. 2009 ve věci SPÖ Landesorganisation Kärnten proti Finanzamt Klagenfurt, sp. zn. C-267/08.

organizace navíc prospívala straně jako celku; jakýkoli přínos pro okresní a místní organizace nebyl individuální a přímý, ale vedlejší a nepřímý.<sup>23</sup>

Dalším rozhodnutím, jež se zabývá vztahem mezi poskytnutou službou a přijatým protiplněním, je rozhodnutí v případě *Komise proti Finsku*. Komise se svou žalobou domáhala, aby právní služby, které ve Finsku poskytují za částečnou úplatu veřejnoprávní kanceláře méně majetným lidem, byly považovány za ekonomickou činnost a předmět daně. Podle Soudního dvora Evropské unie však odměna, kterou příjemci služeb za právní pomoc platí a která má spíše povahu poplatku, nevykazuje potřebnou vazbu na poskytnutou službu. Výše odměny je totiž stanovena podle finančních možností klienta (čím menší příjmy má klient, tím menší odměnu za právní pomoc platí), a nikoli podle rozsahu poskytnuté služby. Komise proto se svou žalobou neuspěla.<sup>24</sup>

Nejčastějším zdanitelným plněním bývá v praxi dodání zboží a převod nemovitosti. Termín *dodání zboží* označuje proces, při němž se převádí právo nakládat se zbožím coby vlastník. Převodem nemovitosti rozumíme změnu vlastníka i vlastnického práva k nemovitosti. Tento převod je nutné zapsat do katastru nemovitostí; pokud se tak nestane, je taková převod považován za dodání zboží.<sup>25</sup>

Předmět DPH zákonodárce vymezuje také negativně, a to v ustanovení § 2a zákona o DPH. Zákonodárce vyjímá z předmětu daně pořízení zboží, jehož tuzemské dodání by bylo osvobozeno podle § 68 odst. 1 až 10. Jde zejména o zboží pro lodě a letadla provozující mezinárodní přepravu nebo sloužící ozbrojeným silám členských států a o zboží určené diplomatickým misím, konzulárním úřadům apod. Lze se jenom dohadovat, co je účelem této výjimky, která byla implementována do zákona o DPH na základě ustanovení Směrnice novelizovaného Směrnici Rady č. 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí zjednodušení

---

<sup>23</sup> Stanovisko generálního advokáta k věci SPÖ Landesorganisation Kärnten proti Finanzamt Klagenfurt, sp. zn. C-267/08.

<sup>24</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. 10. 2009 ve věci Komise Evropské unie proti Finské republice, sp. zn. C-246/08, citováno dle: Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>25</sup> RADVAN RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRÁMKOVÁ, D. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.

pro daň z přidané hodnoty. Důvod tkví pravděpodobně v administrativním zjednodušení zbavujícím pořizovatele zboží povinnosti registrovat se k DPH ve státě pořízení.

Předmětem daně není ani pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu za předpokladu, že zboží bylo dodáno ve zvláštním režimu, tj. v obdobném režimu, který je v českém zákoně o DPH zakotven v § 90. I když bylo komentované ustanovení do § 2 doplněno k 1. lednu 2010, nedošlo k tomuto datu k žádné změně, neboť před tímto dnem bylo obsaženo v § 90. Jednalo se jen o technickou úpravu, která kopíruje uspořádání Směrnice.

Předmětem daně dále není pořízení zboží, které je z jiného členského státu dodáno v rámci zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou nebo v rámci přechodného režimu pro použité dopravní prostředky. V přechodném režimu pro použité dopravní prostředky se od daně na výstupu odečítá daň, která byla zahrnuta do ceny dopravního prostředku obchodníkem, tj. daň, která by neodečitatelná na zboží již vážne. Ve zvláštním režimu pro veřejnou dražbu je základem daně celková částka, kterou pořadatel dražby kupujícímu účtuje, snížená o cenu, kterou pořadatel platí prodávajícímu a o DPH, kterou pořadatel v souvislosti s dodáním platí. I když nejsou v České republice tyto dva režimy do zákona implementovány, je pořízení zboží dodaného z jiného členského státu v těchto režimech mimo předmět daně.

Předmětem daně není ani pořízení zboží, které se týká několika kategorií osob, a sice:

- osob povinných k dani se sídlem v tuzemsku, které nejsou plátcí DPH,
- osvobozených osob<sup>26</sup>, které nejsou plátcí DPH,
- osob povinných k dani, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- osob povinných k dani, na které se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce,
- nebo právnických osob nepovinných k dani.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Podle § 4 odst. 1 písm. o) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je „osvobozenou osobou osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která je v tomto státě osobou s obdobným postavením jako v tuzemsku osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem“.

Do konce roku 2012 se toto ustanovení týkalo pouze dvou kategorií osob – osob osvobozených od uplatňování daně podle § 6 zákona o DPH a právnických osob nepovinných k dani, což jsou v principu osoby uvedené v první, třetí a poslední odrážce výše. Zdá se přitom, že osoby povinné k dani uskutečňující pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet uvedené ve třetí odrážce jsou ve výčtu uvedeny nadbytečně, protože tvoří podmnožinu osob povinných k dani se sídlem v tuzemsku, které nejsou plátcí, případně podmnožinu osvobozených osob. Po novele účinné od 1. ledna 2013 došlo k věcné změně: předmětem daně nejsou ani pořízení zboží uskutečněná osobami z jiných členských států s obdobným statutem jaký mají osoby se sídlem v tuzemsku, pro něž není pořízení zboží uvedené v § 2 předmětem daně. Jsou to osvobozené osoby a osoby povinné k dani, na které se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce.<sup>28</sup>

Základní podmínkou pro všechny kategorie osob uvedených výše však je, aby hodnota pořízeného zboží nepřekročila v běžném ani v předchozím kalendářním roce částku 326 000 Kč. Do této částky se nezapočítává daň z přidané hodnoty, která je uplatněna ve státě dodavatele, počítá se tedy pouze hodnota zboží bez daně příslušného členského státu. Pokud je stanovená prahová hodnota zboží překročena, stává se pořizovatel identifikovanou osobou podle § 6g zákona o DPH<sup>29</sup>.

Do uvedené prahové částky se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku. Pořízení nového dopravního prostředku je totiž předmětem daně vždy, což znamená, že povinnost podat přiznání k dani a zaplatit daň má kterákoli osoba, jež pořízení uskuteční. Osoba povinná k dani se v důsledku tohoto pořízení stane identifikovanou osobou (viz výše).<sup>30</sup>

Rovněž pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, má svůj speciální daňový režim. Osoba povinná k dani a právnická osoba nepovinná k dani se stává

---

<sup>27</sup> § 2a odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>28</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>29</sup> Podle § 6g zákona o DPH „osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.“

<sup>30</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

identifikovanou osobou již ke dni prvního pořízení tohoto zboží bez ohledu na jeho hodnotu. Od roku 2011 se za zboží, jež je předmětem spotřební daně, pak považuje i některé zboží podléhající energetickým daním.<sup>31</sup> Toto rozšíření měla Česká republika provést dle čl. 412 Směrnice již k 1. lednu 2008.<sup>32</sup>

Jelikož předmětem daně není ani pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu za předpokladu, že zboží bylo dodáno ve zvláštním režimu, ani tyto položky se do hodnoty pořízeného zboží uvedené v § 4 odst. 2 zákona o DPH nezahrnují, stejně jako zboží, jehož dodání je v ČR osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10 zákona o DPH.<sup>33</sup>

### 1.3.2 Právní stav k 1. 1. 2014

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva dochází od 1. 1. 2014 k určitým změnám v textu zákona o DPH i v právě řešené oblasti. V § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, který aktuálně zní: „*(P) předmětem daně je dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti (dále jen „převod nemovitosti“)* za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku“, se slova „*převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti (dále jen „převod nemovitosti“)*“ zrušují. K vypuštění sousloví dochází z důvodu zahrnutí *nemovité věci* pod pojem *zboží* (viz § 4 odst. 2 písm. a) zákona o DPH a zahrnutí *převodu či přechodu nemovité věci* pod *dodání zboží* podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> Viz § 4 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>32</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>33</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>34</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

## 1.4 Základní konstrukční prvky DPH

Obdobně jako u ostatních druhů daní v České republice je u DPH možné určit základní konstrukční prvky. Podle Radvana jsou jimi:

- **Daňový subjekt** (= plátce daně, daňový poplatník) je v případě DPH právnická nebo fyzická osoba, jež podniká a zároveň splňuje podmínky pro stanovení DPH. Ze zákona je tato osoba povinna daň v zákonné lhůtě spočítat a odvést státu.
- **Daňový objekt** (= předmětem zdanění) jsou z hlediska DPH výrobky a služby.
- **Základ daně** je formulován zákonem a stanovuje se podle výše daňového objektu.
- **Sazba daně** určuje daňovou výši na základě vztahu k daňovému základu. Sazba DPH je stanovena zákonem (stejně tak i sazba ostatních daní) a v důsledku vládních reforem a norem se bez ustání mění. Její aktuální sazba je 15 % a 21 %.
- **Správce daně** – správcem daně jsou územní finanční orgány a orgány veřejné správy, jež mohou provést taková opatření, která jsou třeba k tomu, aby byly správně stanoveny daňové povinnosti pro jednotlivé daňové subjekty.
- **Korekční prvky** jsou nástrojem, který je schopen ovlivnit určení výše daně.
- **Rozpočtové určení** uvádí, kam bude daňový výnos směřován.
- **Podmínky placení** určují termín, do kdy musí být daň zaplacená. V případě DPH je zdaňovací období stanoveno na měsíc či čtvrtletí.<sup>35</sup>

Pro srovnání autor na tomto místě kromě konstrukčních prvků dle Radvana uvádí také výčet konstrukčních prvků dle Bakeše:

- **předmět daně**

---

<sup>35</sup> RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRÁMKOVÁ, D. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.

- **územní působnost aplikace DPH**
- **daňové subjekty** – osoba povinná k dani, osoba osvobozená od uplatňování daně, plátce daně, identifikovaná osoba, skupina, ručitel
- **daňové doklady a jejich vystavování**
- **základ daně**
- **sazba daně**
- **výpočet daně**
- **osvobození od daně**
- **a odpočet daně.**<sup>36</sup>

## 1.5 Územní působnost

### 1.5.1 Současný právní stav

Vymezení územní působnosti, jemuž se věnují ustanovení § 3 zákona o DPH, je důležité z mnoha důvodů. Pro plátce je nezbytné znát přesný rozsah území, které spadá do působnosti Směrnice například proto, že při dodání zboží do jiného členského státu platí jiná pravidla než pro vývoz zboží do třetích zemí, při poskytnutí některých služeb (např. pojišťovacích činností a některých finančních služeb) pro osoby se sídlem ve třetí zemi má plátce nárok na odpočet daně na vstupu, zatímco poskytne-li stejnou službu osobě z jiného členského státu, nárok na odpočet daně na vstupu u souvisejících plnění ztrácí. I pro vrácení daně osobám z jiných členských států platí jiná pravidla než pro vrácení daně osobám ze třetích zemí. Neméně důležitý je ustanovení § 3 zákona o DPH i pro stanovení správného postupu při dovozu zboží z území, která jsou pro celní

<sup>36</sup> BAKEŠ, M a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

<sup>36</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

účely považována za území Společenství, avšak pro účely DPH nikoli, a rovněž i při vývozu zboží do těchto zemí.<sup>37</sup>

Územní působnost je stanovena v § 3 odst. 1 zákona o DPH tak, že za „tuzemsko“ považujeme území ČR, jako „třetí země“ označujeme území nepatřící do Evropské unie, přičemž území Evropské unie je definováno odpovídajícími unijními právními předpisy.<sup>38</sup> Termínem tuzemsko se tedy označuje veškeré území ČR, svobodná pásma a území svobodných skladů nevyjímaje. Benda v zájmu úplnosti doplňuje, že „*součástí tuzemska jsou samozřejmě i území celních skladů, a to proto, že dodání zboží v celních skladech nebo poskytnutí služeb jsou vzhledem k místu plnění zdanitelná plnění, výjimku pochopitelně tvoří plnění osvobozená od daně*“.<sup>39</sup>

Svobodné sklady a svobodná pásma ve smyslu čl. 166 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, celního kodexu Společenství, jsou součástí území ČR, i když se pro účely uplatňování dovozního cla a obchodně politických opatření má za to, že se zboží, které není zbožím Evropské unie, nenachází na celním území Evropské unie a dále, že se na některé zboží umístěné ve svobodném skladu či pásmu hledí za určitých podmínek jako na zboží vyvezené. Není tedy důvod považovat pro účely uplatňování DPH svobodné celní sklady a pásma za území, jež není tuzemskem. Pro transakce, které jsou zde uskutečněny, platí proto obecná pravidla, pokud zákon výslovně nestanoví.

Pro doplnění by měla být uvedena též poznámka týkající se nemovitostí (např. pozemků a místností budov), v nichž se nacházejí zastupitelství jiných států v České republice. Tyto nemovitosti jsou sice podle mezinárodních smluv pro orgány přijímacího státu nedotknutelné, což znamená, že do nich nelze bez souhlasu úředníků zastoupeného státu vstoupit, avšak přesto zůstávají integrální součástí území České republiky. Obdobně se budou posuzovat i nemovitosti na území jiných států, které jsou využívány pro zastupitelství České republiky. Tato území nejsou tuzemskem, ale zůstávají i přes zmíněná ujednání mezinárodních smluv součástí území státu, kde se nacházejí. Obdobně je pak třeba chápat i území pronajaté České republice a území

---

<sup>37</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>38</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>39</sup> PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

zakoupené Českou republikou v hamburském přístavu na základě Versailleské smlouvy nebo území hrobu J. A. Komenského - kaple kasáren Weeshuis v Naardenu, které má Česká republika v nájmu. Podle čl. 11 Ústavy by toto území muselo být vymezeno státními hranicemi, aby tvořilo státní území ČR.<sup>40</sup>

### 1.5.2 Právní stav k 1. 1. 2014

V § 3 odst. 1 zákona o DPH se s účinností od 1. 1. 2014 za písmeno b) vkládá nové písmeno c), které zní: „*Pro účely tohoto zákona se rozumí jiným členským státem členský stát s výjimkou České republiky*“.

Pojem jiného členského státu byl zaveden k odlišení státu, který je členským státem Evropské unie, ale který není Českou republikou, což odpovídá i dosavadnímu chápání pojmu jiný členský stát. Použití sousloví „jiný členský stát“ tak v textu zákona bude vždy vylučovat Českou republiku. V případě použití vazby „členský stát odlišný od členského státu“ se z podstaty věci může jednat i o Českou republiku, neboť je to v duchu pojmu definovaného v § 3 odst. 1 písm. b) zákona o DPH jakýkoli členský stát Evropské unie.<sup>41</sup>

## 1.6 Další pojmy užívané zákonem o DPH

### 1.6.1 Současný právní stav

Další pojmy jsou definovány v § 4 zákona o DPH, konkrétně v odst. 1 pod písmeny a) až o). Podle tohoto ustanovení tedy:

- **úplata** je peněžní částka (příp. částka vyjádřená v prostředcích, které peníze nahrazují) či hodnota poskytnutého nepeněžního plnění;
- **jednotková cena** představuje cenu za měrnou jednotku množství zboží, dále

---

<sup>40</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>41</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

také cenu za služby či nemovitost;

- **daň na výstupu** je daň, kterou uplatňuje plátce za zdanitelné plnění na základě § 13 až § 20 zákona o DPH, nebo příp. z přijaté úplaty, která se k danému plnění vztahuje;
- **vlastní daňová povinnost** nastává, když je odpočet daně za zdaňovací období nižší než daň na výstupu;
- **nadměrný odpočet** je taková daňová povinnost, kdy je daň na výstupu převyšena odpočtem daně za příslušné zdaňovací období;
- **správce daně** tvoří odpovídající finanční úřad (v případě dovozu zboží pak celní úřad, výjimečné jsou však případy, kdy daňová povinnost při dovozu vzniká plátcovi dle § 23 odst. 3 až 5 zákona o DPH);
- **osoba registrovaná k dani v jiném členském státě** je taková osoba, jíž bylo přiděleno identifikační číslo, a to pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy;
- **zahraniční osoba** je osoba, která na území ES nedisponuje ani sídlem, ani místem podnikání či pobytu;
- **místem pobytu** se rozumí adresa buď místa trvalého pobytu, nebo místa pobytu fyzické osoby (příp. místo převážného pobytu);
- **místo podnikání** značí adresu, kterou osoba s povinností k dani nechala zapsat do obchodního rejstříku či jiné evidence coby místo podnikání, příp. je to místo pobytu osoby;
- **provozovna** představuje místo, jehož vybavení (personální i materiální) umožňuje osobě vykonávat její ekonomickou činnost;
- **dotacemi** jsou míněny finanční prostředky, které byly získány ze státního rozpočtu apod.;
- **zboží**, které je předmětem daně, je konkrétně vymezeno v zákoně o spotřební dani;
- **osoba neusazená v tuzemsku** je taková osoba, která:

- a) nemá sídlo v tuzemsku,
- b) uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a
- c) v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní.<sup>42</sup>

V § 4 odst. 1 zákona o DPH tak nalezneme definice základních pojmů pro uplatnění daně. Dále se zde uvádějí pojmy pojící s vlastním vymezením daňové povinnosti. Také jsou osvětleny termíny, které s daňovou povinností souvisí.<sup>43</sup> Odst. 2 stejného paragrafu pak přináší definici pojmu „zboží“, což jsou nejen věci movité, ale také chlad, teplo, voda, elektřina, plyn. Jako zboží nevystupují cenné papíry či peníze (širším slova smyslu tedy ani poukázky – prostředky nahrazující peníze), dále také za zboží nepovažujeme (a tudíž na ně nelze vztáhnout daň) rozličná finanční plnění nebo vypořádání, poplatky, sankce aj.<sup>44</sup>

V odst. 3 stejného ustanovení jsou definovány pojmy „dopravní prostředek“, „dlouhodobý majetek“ a „**obchodní majetek**“. Ten je ošetřen pod písmenem c) a pro účely tohoto zákona se jím rozumí souhrn hodnot majetku, s nímž disponuje osoba povinná k dani za účelem realizace ekonomické činnosti.<sup>45</sup> Novelizací, která vstoupila v platnost 1. 4. 2011, byla z odst. 3 písm. c) odstraněna povinnost plátce daně tento majetek evidovat a účtovat o něm. Nadále tato povinnost plyne z ustanovení § 100 a v zákoně tedy byla stanovena duplicitně. V praxi ovšem je rozdíl ve vymezení majetku, a to mezi obchodním majetkem pro účely DPH a pro účely daně z příjmu.<sup>46</sup>

„**Dlouhodobý majetek**“ je charakterizován pod písmenem d), a to jako obchodní majetek, který je podle zákona upravujícího daně z příjmů<sup>47</sup> buď hmotný,

---

<sup>42</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>43</sup>PITNER. L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

<sup>44</sup>PITNER. L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

<sup>45</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>46</sup>PITNER. L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

<sup>47</sup>Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

nebo odpisovaný nehmotný; dále se může jednat o pozemek, jenž je podle právních předpisů, které upravují účetnictví, dlouhodobým hmotným majetkem. Poslední alternativou, kterou stanovuje zákon o DPH, je obchodní majetek, který je technickým zhodnocením dle zákona, jenž upravuje daně z příjmů.<sup>48</sup> K doplnění definice dlouhodobého majetku došlo především proto, aby bylo možné uplatnit odpočet daně. Dalším důvodem byla potřeba definovat dlouhodobý majetek, jenž byl vytvořen vlastní činností, a to zejména kvůli změně pravidel, stanovených pro uplatnění daně na výstupu a odpočtu daně u zdanitelných plnění, přijatých za účelem vytvoření tohoto majetku, a to tehdy, má-li plátcem u uvedeného majetku nárok na částečný odpočet daně, nikoli na odpočet v plné výši. K 1. 1. 2012 byl doplněn bod 4 o technickém zhodnocení, které je specifikováno podle zákona upravujícího daně z příjmů a platí nejen pro účely zdanění, tak pro odpočet daně a jeho úpravy podle § 78 písm. a) až d) zákona o DPH. Technické zhodnocení je tedy pro účely DPH plnohodnotnou součástí dlouhodobého majetku a vztahují se na ně všechna ustanovení pro dlouhodobý majetek.<sup>49</sup>

Podle písm. e) je dlouhodobý majetek, který vznikl vlastní činností, takový majetek, který byl plátcem vyroben, postaven či vytvořen jiným způsobem v rámci jeho ekonomické činnosti. Technické zhodnocení se pokládá za samostatný dlouhodobý majetek, který byl vytvořen vlastní činností.<sup>50</sup> Podle novely zákona o DPH, která nabyla účinnosti 1. 4. 2011, musí majetek splňovat tyto body, aby mohl být označen jako majetek vytvořený vlastní činností:

- Přijatá plnění a výsledný vytvořený majetek se projevují rozdílnými znaky, mají jinou podstatu – např. jeden subdodavatel vybuduje základy stavby, druhý nainstaluje rozvody plynu atp. Jedná se tudíž o dílčí subdodávky, které jednotlivě vykazují rozdílné charakteristické znaky oproti výslednému dlouhodobému majetku (např. budova dílny).
- Dodavatel postaví plátcem hrubou stavbu, ale ostatní práce dokončí sám, svépomocí.

---

<sup>48</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>49</sup>PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

<sup>50</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

– Plátce sám navrhne nový software.<sup>51</sup>

K dlouhodobému majetku vytvořenému vlastní činností tedy neřadíme např. pořízení koupí, převodem z osobního užívání do podnikání, vkladem od další osoby; pořízení nemovitosti „na klíč“, pořízení stroje, jehož instalace je provedena zaměstnanci plátce.<sup>52</sup> Za dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností se považuje také technické zhodnocení jak hmotného, tak nehmotného majetku. Technické zhodnocení je vymezeno zákonem upravujícím daň z příjmů. Výchozí podmínka říká, že byl majetek vytvořen plátcem v rámci jeho ekonomické činnosti. Zásady, podle nichž se posuzuje, zda jde o technické zhodnocení majetku vytvořeného vlastní činností, jsou totožné s těmi, které určují, zda je samotný majetek vytvořený vlastní činností (viz výše).<sup>53</sup>

Pod písm. g) daného ustanovení je pak stanoveno, že za nájem věci se považuje i její podnájem. Písm. h) určuje, že prodejem podniku rozumíme i prodej jeho části. V odst. 4 je upravena definice přepočtu cizí měny na českou.<sup>54</sup>

K poslední novelizaci zákona o DPH, resp. právě rozebíraného paragrafu, došlo díky novele zákona, jež nabyla účinnost k 1. 1. 2012. Na jejím základě se do definice dlouhodobého majetku přidalo i jeho technické zhodnocení.<sup>55</sup>

## 1.6.2 Právní stav k 1. 1. 2014

Vzhledem k již výše uvedenému faktu, že se začátkem roku 2014 vstoupí v účinnost předpisy rekodifikující české soukromé právo, bylo potřeba provést změny také v právních předpisech regulujících daně, tedy i v zákoně o DPH. V tomto oddíle rigorózní práce se autor bude věnovat podstatnějším změnám tohoto zákona, které souvisejí s tématem předkládané práce.

---

<sup>51</sup>Informace Ministerstva financí k novele zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2011

<sup>52</sup>LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k 1. 4. 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-740-9.

<sup>53</sup>LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k 1. 4. 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-740-9.

<sup>54</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>55</sup>LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k 1. 4. 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-740-9.

V § 4 odst. 1 písmeno a) zákona o DPH dojde ke změně – nyní toto ustanovení zní: „(P)pro účely tohoto zákona se rozumí úplatou částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění“, po novele účinné k 1. 1. 2014 bude doplněno takto: „(P)pro účely tohoto zákona se rozumí úplatou částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně“.

Úplata bude zpravidla spočívat v poskytnutí peněžních prostředků, tj. bankovek, mincí, bezhotovostních peněžních prostředků nebo elektronických peněz. Pojem peněžní prostředek je nutné vykládat ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů. Může však být poskytnuta i v nepeněžním plnění. O úplatu však půjde pouze tehdy, byla-li poskytnuta v souvislosti s předmětem daně.

V § 4 odst. 1 písmena d) a e) zákona o DPH znějí: „Pro účely tohoto zákona se rozumí: d) vlastní daní daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je vyšší nebo rovna odpočtu daně, e) nadměrným odpočtem daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně“. Tato změna navazuje na zrušení termínu „daňová povinnost“ tam, kde se má jednat pouze o daň. Je nutno rozlišovat pojmy „daň“ a „daňová povinnost“ tak, jak je chápe daňový řád. Zatímco daňovou povinností jsou všechna práva a povinnosti subjektu vztahující se k dani, daní se naopak rozumí peněžité plnění (viz § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu).

V ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o DPH (v aktuálním znění: „Pro účely tohoto zákona se rozumí osobou registrovanou k dani v jiném členském státě osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy.“) se slova „v jiném členském státě“ zrušují. Nově se tato definice vztahuje nejen na osoby z jiných členských států, ale i na osoby, kterým bylo přiděleno daňové identifikační číslo v tuzemsku – tedy na plátce a identifikované osoby. Věcně se smysl zákona nemění, neboť v příslušných ustanoveních, kde je tento pojem použit, zůstává upřesnění, že jde o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě. Vyjasňuje to však např. ustanovení § 17 zákona o DPH, ve kterém se hovoří o osobách registrovaných k dani v různých

členských státech, přičemž je tím myšleno i tuzemsko. Nově je tento pojem použit také v § 88 zákona o DPH, kde zjednodušil formulaci.

V § 4 odst. 1 písm. k) zákona o DPH v současném znění: *„Pro účely tohoto zákona se rozumí provozovnou organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje,“* se slova „převod nemovitosti“ zrušují. K vypuštění „převodu nemovitosti“ dochází z důvodu zahrnutí nemovité věci pod pojem zboží a zahrnutí převodu či přechodu nemovité věci pod dodání zboží podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Nově tak nebude třeba nemovité věci zvlášť uvádět.

Do ustanovení § 4 zákona o DPH se za odstavec 1 vkládá nový odstavec 2, který zní: *„Zbožím se pro účely tohoto zákona rozumí:*

- a) hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů,*
- b) právo stavby,*
- c) živé zvíře,*
- d) lidské tělo a část lidského těla,*
- e) plyn, elektřina, teplo a chlad.“*

Dosavadní odstavce 2 až 4 se označují jako odstavce 3 až 5. Tato změna souvisí s rekodifikací soukromého práva, konkrétně s novým vymezením věci, které obsahuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“). Dělení věcí na hmotné a nehmotné upravuje ustanovení § 496 nového občanského zákoníku. S ohledem na to, že hmotnou věcí je i nemovitá věc, bude pojem „zboží“ obsahovat i nemovitou věc. Za zboží se výslovně prohlašuje i nemovitá nehmotná věc, kterou je právo stavby. Postavení zvířete ve vztahu k věcem upravuje § 494 nového občanského zákoníku. Zvíře podle nové soukromoprávní úpravy není věcí, ale ustanovení o věcech se na něj použijí obdobně v rozsahu, ve kterém to neodporuje jeho povaze. Úprava lidského těla a jeho částí je obsažena v § 493 nového občanského zákoníku, kde je stanoveno, že se nejedná o věc. Část lidského těla musí být zahrnuta pod pojmem zboží z důvodu povinné implementace čl. 132 odst. 1. písm. d) Směrnice. Lidské tělo musí být zahrnuto pod pojem zboží v souvislosti s jeho přepravou (pohřební služby).

V § 4 odst. 4 písmena g) a h) aktuálně znějí: „Pro účely tohoto zákona se rozumí: g) nájmem věci i podnájem věci, h) prodejem podniku prodej podniku nebo části podniku, tvořící organizační složku podniku, podle zvláštního právního předpisu; za prodej podniku se považuje rovněž vydražení podniku nebo jeho organizační složky ve veřejné dražbě.“ Po 1. 1. 2014 dojde ke změně, nové znění těchto ustanovení bude následující: „Pro účely tohoto zákona se rozumí: g) nájmem také podnájem, pacht a podpacht, h) přepravou zboží také přeprava peněz a cenných papírů.“ Změna v písmeni g) reaguje na rekodifikaci soukromého práva. Vzhledem k tomu, že soukromé právo bude nově rozlišovat mezi nájmem a pachtem (ve stávající úpravě se jednalo pouze o nájem), je zapotřebí zakotvit, že i pacht bude mít stejný režim jako nájem, a tedy stejný režim jako nyní. K této změně bylo přistoupeno proto, aby se stávající věcné řešení nezměnilo. Tato změna však nikterak nemění skutečnost, že pojem nájem je nutné vykládat eurokonformně. Stávající znění písmena h) ruší vymezení pojmu prodej podniku, kterým se rozuměl i prodej části podniku. Skutečnost, že ustanovení upravující podnik, v terminologii nového občanského zákoníku obchodní závod, se vztahují i na část podniku, resp. obchodního závodu, bude vyplývat z ustanovení § 4b odst. 1 zákona o DPH. Dále se bude v textu zákona používat místo pojmu prodej či vklad obecný pojem nabytí či pozbytí obchodního závodu, neboť se jedná o pojem nejobecnější, který v sobě zahrnuje jakýkoli převod či přechod. Nové znění písmena h) souvisí s rekodifikací soukromého práva a navazuje na nové vymezení pojmu zboží v § 4 odst. 2. Nové vymezení pojmu zboží, které nezahrnuje peníze a cenné papíry, věcně neodpovídá záměru ustanovení zákona.

V § 4a odstavec 3 zákona o DPH ve znění účinném do konce roku 2013 zní: „Do obratu osoby povinné k dani, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, se zahrnuje obrat dosahovaný a) touto osobou samostatně mimo sdružení a b) společně všemi účastníky sdružení v rámci sdružení.“ Ve znění citovaného zákona účinném od začátku roku 2014 dojde ke změně a předmětné ustanovení nabude této podoby: „Do obratu osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, se zahrnuje obrat dosahovaný a) touto osobou samostatně mimo společnost a b) celou společností.“ Jedná

se zde o terminologickou změnu, která přizpůsobuje text ustanovení novému občanskému zákoníku, a to konkrétně nahrazení nynějšího sdružení společností (§ 2716 a následující nového občanského zákoníku).

Z odstavce 1 § 4b zákona o DPH plyne, že pokud ustanovení upravuje obchodní závod, bude se dané ustanovení vztahovat i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační jednotku (viz § 2183 nového občanského zákoníku).

Odstavec 2 předmětného ustanovení reaguje na nový institut nového občanského zákoníku - svěřenský fond (viz § 1448 a následující nového občanského zákoníku). Vzhledem k tomu, že svěřenský fond může být zřízen i za účelem investování pro dosažení zisku (viz § 1449 odst. 2 nového občanského zákoníku), je zapotřebí jej nějak uchopit. Dochází tedy k vytvoření fikce pro účely daně z přidané hodnoty, že svěřenský fond je právnickou osobou. Dále se tedy posuzuje jako jakákoli jiná právnická osoba. Pokud bude svěřenský fond samostatně uskutečňovat ekonomické činnosti, bude se jednat o osobu povinnou k dani (dle § 5 zákona o DPH). V opačném případě se bude posuzovat jako právnická osoba nepovinná k dani. Obdobně se bude postupovat i u organizační složky státu, která je účetní jednotkou a která byla dosud na základě ustanovení § 5 odst. 4 zákona o DPH považována za osobu povinnou k dani.

Odstavec 3 ustanovení § 4b zákona o DPH vymezuje pojem „jednotka“. Na základě tohoto vymezení je nutné pod pojem jednotka vždy zahrnout také podíl na společných částech domu, a pokud je s jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku. Ustanovení směřuje zejména na případy, kdy i po dni nabytí účinnosti nového občanského zákoníku bude vlastnické právo k jednotkám nabýváno podle předchozích právních předpisů, zejména podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů). Tato dichotomie v pojetí jednotek je zavedena § 3063 nového občanského zákoníku. Zatímco podle § 1159 nového občanského zákoníku pojem jednotka již zahrnuje i podíl na společných částech nemovité věci, přičemž za společnou část nemovité věci označuje § 1160 odst. 2 tohoto předpisu i pozemek, na němž byl dům zřízen, podle zákona o vlastnictví bytů je jednotkou pouze byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezená část domu. Stejně tak i podle nového občanského

zákoníku půjde i o rozestavěné byty a nebytové prostory, které na jeho základě budou jednotkami existujícími ve stejném režimu jako jednotky dokončené. Z uvedeného důvodu je nutné stanovit, že na pojem jednotka je třeba vždy nahlížet stejně, bez ohledu na to, zda vlastnictví k této jednotce bylo nabyto podle zákona o vlastnictví bytů nebo podle nového občanského zákoníku.<sup>56</sup>

## **1.7 Daňové subjekty**

### **1.7.1 Osoby povinné k dani**

Osobou, která má povinnost odvést daň z přidané hodnoty, je podle zákona o dani z přidané hodnoty každá osoba právnická nebo fyzická angažovaná v samostatné ekonomické činnosti. Konkrétní ekonomické činnosti jsou charakterizovány v § 5 odst. 2 zákona o DPH.

Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje i skupina osob ve smyslu § 5a zákona o DPH. Je nepodstatné, zda byla taková osoba k vykonávání ekonomické činnosti zřízena, či nikoli, nebo zda vlastní potřebné licence k výkonu konkrétní činnosti, či nikoli. Fyzická nebo právnická osoba vykonávající ekonomickou činnost je považována za osobu povinnou k dani bez ohledu na účel či výsledek předmětné činnosti, například i tehdy, je-li výsledkem této činnosti ztráta, nebo je vykonávána z jiných důvodů než pro dosažení zisku (charitativní činnost, činnost různých neziskových organizací apod.). Okruh osob povinných k dani není teritoriálně nijak omezen, pro účely zákona o DPH je proto osobou povinnou k dani osoba vykonávající ekonomickou činnost kdekoli na světě. Za osobu povinnou k dani se podle prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty,

---

<sup>56</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

považuje i Evropské hospodářské zájmové sdružení, pokud poskytuje svým členům a třetím osobám služby či dodává zboží za úplatu.<sup>57</sup>

Z toho vyplývá, že v České republice tvoří osoby povinné k DPH všechny tuzemské podnikatelské subjekty (jak právnické, tak fyzické osoby), kromě nich však také veškeré zahraniční subjekty, jež jsou k DPH povinné a registrované v jiném členském státě Evropské unie. Dále jsou do povinnosti k DPH zahrnuty zahraniční osoby provádějící samostatnou ekonomickou činnost.

Samotné vymezení pojmu **ekonomická činnost** skrývá mnoho výkladových úskalí. Jde o dodávání zboží a poskytování služeb včetně využívání majetku, jehož základním atributem je úplatnost. Plátcí i správci daně často chybují, jestliže připouštějí, že ekonomickou činností může být činnost vykonávaná bezúplatně. K nesprávnému výkladu možná částečně přispívá i dikce Směrnice, která mluví o *vykonávání ekonomické činnosti bez ohledu na účel a výsledek*. Tento text je třeba vykládat tak, že účelem či výsledkem ekonomické činnosti nemusí být vždy jen *vytvoření zisku*. Je však nezbytné, aby za takovou činnost byl pobírán příjem (nebo aby tak bylo mezi smluvními stranami sjednáno). Je-li činnost vykonávána bezúplatně, pak nejde o ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH. Stejný závěr naprosto zřetelně vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie – „(...) *osoba, která běžně poskytuje služby obchodníkům ve všech případech zdarma, nemůže být považována za osobu povinnou k dani*“.<sup>58</sup> Podle jiného rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie „*nelze pouhou účast holdingové společnosti na řízení jejích dceřiných společností bez uskutečňování transakcí, jež jsou předmětem daně, považovat za ekonomickou činnost*“.<sup>59</sup>

### 1.7.1.1 Právní stav k 1. 1. 2014

V § 5a odst. 1 zákona o DPH v aktuálním znění: „(S)kupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je

---

<sup>57</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>58</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 1. 4. 1982 ve věci *Staatssecretaris van Financiën proti Hong-Kong Trade Development Council*, sp. zn. C-89/81.

<sup>59</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 7. 2001 ve věci *Welthgrove BV proti Staatssecretaris van Financiën*, sp. zn. C-102/00.

registrována k dani jako plátce podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen "členové skupiny") sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být současně účastníkem sdružení na základě smlouvy o sdružení<sup>10)</sup> nebo jiné obdobné smlouvy," se slova „účastníkem sdružení na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy“ nahrazují slovy „společníkem společnosti“. Jedná se o terminologickou změnu, která přizpůsobuje text ustanovení novému občanskému zákoníku, a to konkrétně nahrazení nynějšího sdružení společností (§ 2716 a následující ustanovení nového občanského zákoníku).<sup>60</sup>

### 1.7.2 Plátcí

Dle zákona se plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Tato osoba povinná k dani je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle zákona o DPH plátcem dříve.<sup>61</sup> Po překročení stanoveného limitu tak vzniká osobě povinnost přihlásit se k registraci k DPH, přihlášku musí podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, v němž byl limit překonán.<sup>62</sup>

Na rozdíl od předchozí úpravy se osoba povinná k dani, která dosáhla stanoveného obratu, stává plátcem ze zákona ve stanovený den, a nikoli až v okamžiku, kdy ji správce daně zaregistruje, ať už na její žádost nebo z moci úřední, jak tomu bylo do konce roku 2012. Znamená to, že sankce dle § 98 zákona o DPH, kterou zákonodárce nazýval daní stanovenou náhradním způsobem, již v roce 2013 nemá opodstatnění (dosavadní obsah § 98 byl zrušen). Vzhledem k tomu, že tato „daň“ nebyla

---

<sup>60</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>61</sup> Viz § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>62</sup> Viz § 95 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

ve skutečnosti daní z přidané hodnoty, protože postrádala její typické a nejdůležitější atributy (např. přiznání nároku na odpočet), lze změnu jen uvítat.

Nové pojetí odpovídá i komunitárnímu právu, podle něhož je v mnohých případech akt registrace jen formalitou. To je zřejmé např. z rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci *Dankowski*<sup>63</sup>, v němž byl příjemci plnění upřen nárok na odpočet jen proto, že dodavatel porušil svoji registrační povinnost: Článek 22 odst. 1 Šesté směrnice přitom stanoví, že každá osoba povinná k dani oznámí zahájení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Bez ohledu na význam, jaký má taková registrace pro řádné fungování systému DPH, nemůže však porušení této povinnosti osobou povinnou k dani zpochybnit nárok na odpočet, který přiznává čl. 17 odst. 2 Šesté směrnice jiné osobě povinné k dani. Článek 22 odst. 1 Šesté směrnice totiž upravuje pouze povinnost, aby osoby povinné k dani oznámily zahájení, změnu a ukončení svých činností, avšak neopravňuje nijak členské státy k tomu, aby v případě nepředložení takového oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdaněných plnění nebo připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok. Pokud má příslušný správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce obchodních operací povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby na odpočet daně odvedené na vstupu, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit. Případné porušení povinnosti uvedené v čl. 22 odst. 1 Šesté směrnice poskytovatelem služeb nemůže proto zpochybnit nárok na odpočet, který příjemci uvedených služeb přiznává čl. 17 odst. 2 této směrnice.<sup>64</sup>

Z výše uvedeného je patrné, že plátcem daně jsou pouze osoby k dani povinné, a to jak ze zákona, tak dobrovolně. Podle zákona musí být všichni tito plátcí registrováni, jednak z toho důvodu, aby nebyl překročen limit obratu za rozhodné období, jednak z důvodu činnosti ve sdružení, jež pozbylo právní subjektivitu, když pokračovalo v živnosti po zemřelém plátcí daně. Registrace je také povinná

---

<sup>63</sup>Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 12. 2010 ve věci Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, sp. zn. C-438/09.

<sup>64</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

při majetkové a kapitálové akvizici, při odebírání zboží od osob registrovaných k DPH apod.<sup>65</sup>

### **1.7.2.1 Právní stav k 1. 1. 2014**

V § 6b odst. 1 písm. b) zákona o DPH, jenž aktuálně zní: „(O)osoba povinná k dani je plátcem ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek od plátce na základě smlouvy o prodeji podniku nebo vkladem podniku,“ se slova „na základě smlouvy o prodeji podniku nebo vkladem podniku“ nahrazují slovy „nabytím obchodního závodu“. Tato změna souvisí s rekodifikací soukromého práva. Nový občanský zákoník používá namísto pojmu „podnik“ pojem „obchodní závod“ (viz § 502 nového občanského zákoníku) a tato změna je reakcí na tuto terminologickou změnu. Dále dochází k vypuštění konkrétních případů nabytí obchodního závodu (prodej nebo vklad) a použití obecného pojmu „nabytí“. Zákon tedy nebude normovat způsob nabytí. Rozhodující bude pouze skutečnost nabytí obchodního majetku. Pojem nabytí obchodního závodu v sobě zahrnuje jakýkoli jeho převod či přechod.

V § 6b odst. 2 zákona o DPH („Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva, které byly plátcem.“) se slova „obchodní společnosti nebo družstva“ nahrazují slovy „obchodní korporace“ a slova „společnosti nebo družstva, které byly“ se nahrazují slovy „obchodní korporace, která byla“. Tato změna souvisí s rekodifikací soukromého práva. Je reakcí na terminologickou změnu, kdy zákon o obchodních korporacích používá pro obchodní společnost a družstvo souhrnný název obchodní korporace (viz § 1 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech).

V § 6e odstavec 1 zákona o DPH aktuálně zní: „(O)osoba povinná k dani, která jako oprávněná osoba pokračuje v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcovi, je plátcem ode dne následujícího po dni úmrtí plátce.“ S účinností od 1. 1. 2014 dojde k jeho změně: „Dědic, který majetek nabyl po zemřelém plátcovi a který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, je plátcem ode dne přechodu daňové povinnosti

---

<sup>65</sup> DĚRGEL., M. Změny v registraci českých osob k DPH. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2009, č. 3, s. 21. ISSN 1210-6739.

*zůstavitele.*“ Tato změna byla provedena v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, konkrétně s novou koncepcí dědictví obsaženou v novém občanském zákoníku. Reagoval na ni daňový řád, v němž byla novelou rovněž provedena změna v oblasti právního nástupnictví tak, aby úprava odpovídala úpravě obsažené v novém občanském zákoníku. Tato změna tedy navazuje na novou úpravu právního nástupnictví v daňovém řádu, zejména v § 239a odst. 1. Jedná se o reakci na změnu v koncepci dědictví obsaženou v daňovém řádu, jež byla provedena v souvislosti s rekodifikací soukromého práva (viz § 239a a následující daňového řádu).<sup>66</sup>

### **1.7.2.2 Právní stav k 1. 1. 2015**

Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 750 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.<sup>67</sup>

### **1.7.3 Identifikované osoby**

Zatímco do konce roku 2012 se mohla osobou identifikovanou k dani stát pouze právnická osoba nepovinná k dani, a to pouze z důvodů pořízení zboží z jiného členského státu nad limitní hodnotu 326 000 Kč, v roce 2013 je možné nalézt identifikované osoby i mezi fyzickými a právnickými osobami povinnými k dani. I důvodů k registraci podle § 97 zákona o DPH (tj. k „identifikaci“) je více. Od roku 2013 došlo k drobné změně terminologie, místo pojmu osoba identifikovaná k dani používá zákon pojem identifikovaná osoba. Osoby identifikované k dani v k 31. 12. 2012 se proto staly od 1. 1. 2013 identifikovanými osobami. Tyto osoby mají měsíční zdaňovací období a daňové přiznání podávají pouze tehdy, mají-li povinnost přiznat daň nebo přiznat poskytnutou službu dle § 6h zákona o DPH.

Téměř všechny přeshraniční transakce, kvůli nimž se osoby povinné k dani staly do konce roku 2012 plátcem, jsou od začátku roku 2013 důvodem k získání statusu

---

<sup>66</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>67</sup> Viz zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2015.

identifikované osoby podle § 6g až 6i a k registraci podle § 97. Výhodou tohoto pojetí, které je plně v souladu se Směrnicí, je možnost osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku zůstat pro vnitrostátní transakce neplátcem, nepřekročila-li obrat dle § 4a zákona o DPH. Osoby, které se staly od dubna 2011 plátcí z důvodů přeshraničních transakcí, mohou zrušit registraci v prvním čtvrtletí roku 2013.

### **1.7.3.1 Pořízení zboží**

Ustanovení § 6g zákona o DPH se (na rozdíl od § 6h a § 6i) vztahuje i na osoby usazené mimo tuzemsko. Tyto osoby se stávají plátcí daně bez ohledu na výši obratu v případech uvedených v § 6c zákona o DPH. Pokud však pouze pořizují zboží v rámci intrakomunitární dodávky, stávají se identifikovanými osobami.

Aby bylo možno rozhodnout, zda se ustanovení dotýká konkrétního pořízení zboží, je potřeba nejdříve posoudit, zda toto pořízení je předmětem daně či nikoli. Pořízení zboží vyňatá z předmětu daně jsou uvedena v § 2a zákona o DPH a jedná se o:

- zboží, které by v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10,
- zboží, které je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím
  - a) zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi,
  - b) přechodného režimu pro použité dopravní prostředky, nebo
  - c) zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou.

Z předmětu daně je dále podle § 2a vyňato pořízení zboží z jiného členského státu, pokud

- celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a
- pořízení zboží je uskutečněno
  - a) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
  - b) osvobozenou osobou, která není plátcem,

- c) osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- d) osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo
- e) právnickou osobou nepovinnou k dani. Výčet se netýká pořízení zboží, jež je novým dopravním prostředkem nebo je předmětem spotřební daně.

Bude-li tedy například zboží v hodnotě 100 000 Kč pořízeno osvobozenou osobou, pořizovatel se identifikovanou osobou nestane. Pořídí-li je osoba registrovaná v jiném členském státě a nepůjde-li o zboží ve zvláštním režimu nebo podle § 68 zákona o DPH, pořizovatel se stává dnem pořízení identifikovanou osobou s povinností registrace podle § 97 zákona o DPH do 15 dnů. V daném případě pak bude toto pořízení zboží při splnění zákonných podmínek osvobozeno od daně podle § 65 písm. c) zákona o DPH.

Zákon nepočítá se situací, kdy pořizovatel zboží, který se dnem jeho pořízení stává identifikovanou osobou, si přeje stát se nikoli identifikovanou osobou, ale plátcem (například proto, aby mohl uplatnit nárok na odpočet daně), a to ve stejný den. V úvahu přichází jen dobrovolná registrace předem. Žádoucí a logické však by bylo, aby si pořizovatel mohl vybrat, zda se stane plátcem nebo identifikovanou osobou. Lze jen doufat, že správce daně bude přístupný dohodě a v nejbližší novele bude zákon v tomto ohledu doplněn.

Pouze pro doplnění je třeba připomenout, že identifikovaná osoba nemá nárok na odpočet daně na vstupu. Podle § 2b zákona o DPH se osoba, která pořizuje zboží, jež není podle § 2 odst. 2 zákona o DPH předmětem daně, může rozhodnout, že zboží bude zdaňovat. V takovém případě podá v patnáctidenní lhůtě přihlášku k registraci podle § 97 zákona o DPH, stane se ke dni pořízení zboží identifikovanou osobou a předloží své daňové identifikační číslo (dále také jako „DIČ“) dodavateli z jiného členského státu. Ten vystaví fakturu za zboží bez lokální daně, poněvadž budou splněny podmínky pro

osvobození intrakomunitární transakce. Pořizovatel však musí počítat s tím, že ke zrušení registrace musí být splněny zákonné podmínky podle § 107a zákona o DPH.<sup>68</sup>

### 1.7.3.2 Přijetí služby a vybraného zboží

Ustanovení § 6h se vztahuje pouze na osoby usazené v tuzemsku. Jakmile taková osoba přijme službu, zboží s montáží nebo zboží dodávané soustavami nebo sítěmi, stává se identifikovanou osobou. Na rozdíl od § 6g zákona o DPH se ustanovením §6h řídí pouze osoby povinné k dani. Kdyby předmětnou službu nebo zboží pořídila právnická osoba nepovinná k dani, status identifikované osoby by nezískala.<sup>69</sup>

#### • PŘÍKLAD

a) Fyzická osoba povinná k dani, která není plátcem, přijala dne 3. 6. 2013 poradenskou službu od osoby registrované k dani, tedy službu s místem plnění podle § 9 odst. 1 ZDPH, od tohoto dne je identifikovanou osobou.

b) Společnost s ručením omezeným, která není plátcem, přijala službu práce na movité věci od osoby registrované k dani v Polsku, a to dne 2. 5. 2013, tímto dnem se stává identifikovanou osobou.<sup>70</sup>

### 1.7.3.3 Povinnosti identifikované osoby

Pitner shrnul povinnosti identifikované osobě, takto:

- Identifikovaná osoba má povinnost přiznat a zaplatit daň především z pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně (hodnota pořízeného zboží je vyšší než 326 000 Kč).
- Dále je povinna přiznat a zaplatit daň při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku, kterou je od 1. 1. 2013 osoba povinná k dani (nikoliv však osoba registrovaná k dani!), která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, pokud provozovnu má, tato se na uskutečnění tohoto plnění nepodílí.

<sup>68</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>69</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>70</sup> PITNER, L. *Identifikovaná osoba od 1. 1. 2013. Otázky a odpovědi v praxi*. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 28. 11. 2013].

- Pokud identifikovaná osoba poskytne službu s místem plnění podle § 9 odst. 1 zákona o DPH v jiném členském státě, je identifikovaná osoba povinna předložit souhrnné hlášení.<sup>71</sup>

#### **1.7.4 Osoby s povinností k dani**

Osobami s povinností k dani jsou zejména daňoví poplatníci a další vyjmenované osoby povinné za určitých podmínek k přiznání a odvedení daně jejímu správci. Povinnost přiznat a zaplatit daň mají plátcí uskutečňující své zdanitelné plnění v ČR, rovněž plátcí nakupující předmětné zboží v zahraničí (včetně členských států EU), dále osoby identifikované k DPH nebo další zákonem určené osoby, a to tehdy, nachází-li se místo plnění při dodávce zboží či poskytnutí služby na území ČR. Povinnost platit DPH se vztahuje kupř. na ty osoby, jež si zakoupily nový osobní automobil z jiné členské země EU.

### **1.8 Základ daně**

#### **1.8.1 Současný právní stav**

Jedním z nejobtížnějších úkolů plátce při uplatňování DPH je správné stanovení základu daně. O tom svědčí i množství případů ESD, které se k tomuto tématu vztahují. Jak už autor upozornil výše v textu této práce, prvním úkolem plátce je rozhodnout, zda přijatá úplata byla úplatou za poskytnuté plnění. Jestliže plátce dojde k závěru, že k danému plnění lze úplatu vztáhnout, což zejména znamená, že existuje smlouva mezi ním a jeho odběratelem (ústní nebo písemná), že má odběratel možnost kontroly poskytnutého plnění a že existuje úměra mezi velikostí prospěchu z přijatého plnění a výší úplaty, je povinen stanovit základ daně, aby z tohoto základu mohl vypočítat daň.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> PITNER, L. *Identifikovaná osoba od 1. 1. 2013. Otázky a odpovědi v praxi*. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [citováno 28. 11. 2013].

<sup>72</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

Na základ daně se vztahuje Díl 6 Zákona o DPH (§ 36 až § 41), na jeho opravy potom § 42 až § 46. Definice základu daně se nachází v § 36 odst. 1, podle ní tvoří základ daně vše, co plátce obdržel (či má obdržet) coby úplatu za uskutečnitelné zdanitelné plnění, zahrnujeme sem i částku potřebnou na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je toto plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Do této částky nezahrnujeme daň za toto zdanitelné plnění.<sup>73</sup> Pokud tedy plátce neobdržel úhradu sjednané částky za zdanitelné plnění, považuje se za základ daně ta částka, které se mu mělo podle úmluvy dostat.<sup>74</sup> Nezáleží na tom, zda úplatu za plnění poskytl sám příjemce plnění nebo třetí osoba. To jednoznačně vyplývá ze zákona o DPH, ze Směrnice a konečně i z judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Případ řešený Soudním dvorem Evropské unie *Yorkshire Co-operatives* se týkal slevových kupónů. Družstvo Yorkshire podnikalo jako maloobchodník s potravinářským a nepotravinářským zbožím. Přijímalo slevové kupóny vydané různými výrobci. Tyto kupóny byly rozšiřovány přímo nebo ve formě výstřížkových kupónů v novinách a časopisech. Každý kupón buď uváděl peněžní částku, nebo ukazoval způsob kalkulace částky peněz a podmínky, které opravňovaly zákazníka odebrat od určitých maloobchodníků zboží uvedené na kupónu za sníženou maloobchodní cenu. Rozdíl dopláceli maloobchodníkům výrobcí. Zboží nabízené za zmíněné kupóny bylo jinak prodáváno za běžnou maloobchodní cenu a zákazník bez kupónu byl povinen uhradit ji v plné výši. Družstvo Yorkshire zahrnovalo do základu daně jak částky přijaté od zákazníků, tak částky, které obdrželo od výrobců při předložení kupónů.<sup>75</sup>

Obdobně rozhodl ESD i ve spojených případech *Loyalty Management UK Ltd.* a *Baxi Group Ltd.*: pokud třetí osoba, již byla v prvním případě reklamní agentura a ve druhém sám výrobce, platí jiné osobě za to, že tato jiná osoba pošle koncovým zákazníkům zdarma nebo se slevou dárky (za odběr určitého množství zboží), jedná se

---

<sup>73</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>74</sup>PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

<sup>75</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 1. 2003 ve věci *Yorkshire Co-operatives Ltd* proti *Commissioners of Customs & Excise*, sp. zn. C-398/99.

o úplatu za zboží zaplacenou za jinou osobu (tj. za koncového zákazníka) s příslušnými daňovými konsekvencemi.<sup>76</sup>

Novelou účinnou k 1. 4. 2011 nově zákon o DPH ukládá povinnost zahrnout do základu daně i spotřební daň, kterou prodávající obdržel od kupujícího při prodeji zboží, které se v okamžiku dodání nachází v režimu podmíněného osvobození od daně. V této souvislosti dochází i ke změně ustanovení § 41 zákona o DPH. Cílem této úpravy je předejít krácení daně, kdy někteří plátcí při prodeji vybraných výrobků podléhajících spotřební dani, které se již nachází ve volném daňovém oběhu, nezahrnují do základu daně spotřební daň. Provedenou opravou ve spojení s úpravou § 41 by u tuzemských zdanitelných plnění měla být spotřební daň vždy zahrnována do základu daně bez ohledu na to, zda se vybrané výrobky nacházejí v režimu podmíněného osvobození nebo jsou již uvedeny do volného daňového oběhu. Novela celkem správně používá slovní spojení „částky na úhradu spotřební daně“, jelikož povinnost priznat spotřební daň se neváže na samotné dodání zboží např. v daňovém skladě, ale na vyskladnění zboží z tohoto daňového skladu a uvedení zboží do volného daňového oběhu. Naopak považujeme za nepřesnost, že toto ustanovení neobsahuje výhradu, že zákon může stanovit jinak (např. v § 41 zákona o DPH). Rovněž touto úpravou dochází v určitých případech k duplicitě s ustanovením § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH. Do základu daně by i nadále neměla vstoupit spotřební daň při dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže dodavatel neobdržel nebo neobdrží danou částku na „budoucí“ úhradu daně.<sup>77</sup>

Podle § 36 odst. 2 zákona o DPH tvoří základ daně, je-li přijata úplata před uskutečněním zdanitelného plnění, částka této úplaty zmenšená o daň.<sup>78</sup> Z toho plyne, že daň může být ve smyslu § 37 vypočítána jak z částky zahrnující daň, tak z částky bez daně.<sup>79</sup> Plátce může zvolit způsob výpočtu daně a základu daně buď dle

---

<sup>76</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 10. 2010 ve věcech Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs proti Loyalty Management UK Ltd a Baxi Group Ltd, sp. zn. C-53/09 a C-55/09.

<sup>77</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>78</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>79</sup> PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

§ 37 odst. 1 (zdola), nebo dle § 37 odst. 2 (shora). Pokud však přijímá zálohy, které nejsou ve stoprocentní výši celkové ceny plnění, měl by z praktických důvodů postupovat při výpočtu základu daně a výše daně shodně jak u přijaté zálohy, tak při vyúčtování, tj. v obou případech zdola nebo v obou případech shora. Jestliže jsou obě metody v rámci jednoho plnění kombinovány, může dojít při stanovení základu daně k technickým problémům.<sup>80</sup>

Protože základ daně se neváže na cenu, je v odst. 3 citovaného ustanovení uvedeno, co vše se do něj počítá:

- **jiné daně, poplatky, dávky nebo cla** - v novele zákona účinné k 1. 1. 2009 opravil zákonodárce nesrovnalost, které se dopustil při jedné z předchozích novelizací, a vypustil u daní, cel a poplatků, které se zahrnují do základu daně, vazbu na § 38 zákona o DPH. Požadavek, aby plátce zahrnul do základu daně i clo, dávky a poplatky podle § 38 odst. 1 písm. a), byl totiž nadbytečný, když je totéž řečeno v samotném § 38, který je speciální normou pro stanovení základu daně při dovozu zboží.

Do základu daně se zahrnují jakékoli daně a poplatky, tedy i ty, které se dovozu zboží netýkají. Pokud je osobou povinnou hradit poplatek plátce, který uskutečňuje plnění, a tento poplatek je při stanovení ceny za plnění cenotvornou složkou, je zahrnut automaticky do základu daně jako kterýkoli jiný náklad plátce bez ohledu na to, zda je na daňovém dokladu uveden z různých důvodů zvlášť či nikoli (např. Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci *Komise proti Polsku*, sp. zn. C-228/09). Příkladem může být mýtné u autodopravců nebo poplatek z ubytovací kapacity (pozor, nezaměňovat s poplatkem za lázeňský nebo rekreační pobyt) u hotelů a podobných zařízení. Jinak se nicméně postupuje v situaci, kdy je poplatníkem poplatku odběratel a dodavatel zaplatí poplatek jeho jménem a na jeho účet (tj. za odběratele). Tehdy poplatek nevstupuje do základu daně proto, že není úplatou za plnění. Jako příklad lze uvést poplatek za lázeňský a rekreační pobyt

---

<sup>80</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

zaplacený hostem hotelu, který jej předává obci, nebo soudní poplatek (kolek) zaplacený advokátem za klienta. Správnost tohoto pojetí potvrdil i Soudní dvůr Evropské unie v případě *De Danske Bilimportorer* (sp. zn. C-98/05), kde rozhodoval, zda má být do základu daně zahrnut poplatek (registrační daň automobilu) zaplacený prodávajícím jménem a na účet kupujícího.<sup>81</sup>

- **spotřební daň** (pokud není v § 41 stanovena výjimka),
- **daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv**, a to podle právní úpravy těchto daní: K 1. 1. 2008 bylo do zákona doplněno ustanovení, podle kterého se zahrnuje do základu daně i daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv. I kdyby však předmětné ustanovení do zákona doplněno nebylo, do základu daně by se energetická daň zahrnovala na základě obecného principu zakotveného v písm. a).<sup>82</sup>
- **dotace k ceně**: Do základu daně vstupují i dotace k ceně, neboť se v principu jedná o úplatu za plnění poskytnutou třetí osobou (např. státem, Evropskou unií atd.). I kdyby proto v zákoně komentované ustanovení chybělo, vstupovaly by dotace k ceně do základu daně na základě obecného prvního odstavce § 36 zákona o DPH.<sup>83</sup>
- **vedlejší výdaje**, jež se účtují při uskutečnění zdanitelného plnění té osobě, pro niž se uskutečňuje: Základ daně musí obsahovat i tzv. vedlejší výdaje. Jde o náklady, jejichž úhradu požaduje plátce uskutečňující plnění po svém odběrateli a které ze soukromoprávních důvodů bývají obvykle na fakturách/daňových dokladech vyčísleny zvlášť.

V praxi je možné, i když dnes už poměrně výjimečně, setkat se i s takovým postupem, že jsou tyto náklady odběrateli i zvlášť fakturovány. Takový způsob "kouskování" základu daně je nesprávný,

---

<sup>81</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>82</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>83</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

neboť se v jeho důsledku mnohdy nesprávně stanoví u vedlejších nákladů odlišná sazba daně, než jaká je použita u samotného dodávaného zboží nebo služby. Pokud je například dodávka zboží ve snížené sazbě, je ve stejné sazbě i přepravné tohoto účtované dodavatelem zboží. Fakturuje-li plátce zvlášť zboží a zvlášť jeho přepravu ve snížené sazbě, bude mít ztíženou pozici při obhajování snížené sazby u přepravy, tedy při dokazování, že šlo o jednu jedinou ekonomickou transakci. Jestliže je naopak zboží zasíláno poštou na dobírku, má být poštovné (tj. přepravné) zahrnuto v základu daně také, a to bez ohledu na to, že do konce roku 2008 bylo při splnění zákonných podmínek uvedených v § 51 odst. 3, pokud bylo přeúčtováváno samostatně, osvobozeno, blíže např. v případě *Muys'en De Winter's Bouw* (rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, sp. zn. C-281/91).<sup>84</sup>

- **při poskytnutí služby také materiál**, který přímo souvisí s touto službou: Je logické, že zahrnují-li se do základu daně vedlejší výdaje, musí tam tím spíše být zahrnuty i takové výdaje, které jsou pro poskytnutí služby nezbytné. Plátce nebude pravděpodobně váhat zahrnout do základu daně například mzdy zaměstnanců. V některých hraničních případech by však mohly vzniknout pochybnosti, zda je součástí základu daně i spotřebovaný materiál, zejména v případech, kdy tvoří významnou složku ceny. Pravděpodobně z těchto důvodů zákonodárce výslovně uvádí materiál jako součást základu daně. A tak například při poskytnutí stravovací služby budou součástí základu daně i suroviny na výrobu jídla, při poskytnutí zdravotní péče například i umělý kloub nebo zubní korunka.<sup>85</sup>
- **při poskytnutí stavebních či montážních prací na výstavbě nebo opravě stavby rovněž konstrukce, stroje, materiál a zařízení**

---

<sup>84</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>85</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

**zabudovaná či zamontovaná do stavby**<sup>86</sup>: Podobně jako v předchozím písmenu ukládá zde zákon plátcí povinnost zahrnout do základu daně při poskytnutí stavebních a montážních prací i materiál, stroje a konstrukce zabudované do stavby. Do značné míry jde proto o ustanovení nadbytečné, neboť i v případě těchto služeb by bylo možno zahrnout uvedené položky do základu daně podle písmene f) komentovaného odstavce. Z důvodu právní jistoty je nicméně toto speciální ustanovení vítáno, neboť platí i v případech, kdy by dle Směrnice měla být u materiálu použita sazba základní (např. čl. 123 Směrnice, příloha Směrnice č. 3, bod 10a).<sup>87</sup>

Jak bylo uvedeno, základ daně tvoří také dotace k ceně. Její definici nalezneme v § 4 odst. 1 písm. l). Metodická informace Ministerstva financí k uplatnění DPH u veřejných služeb v osobní dopravě uvádí, že jako dotaci k ceně je nutno brát rovněž slevy z jízdného hrazené samostatně, které se řídí Výměrem Ministerstva financí vydávajícím soupis zboží s regulovanými cenami, nebo dalším obecně závazným předpisem.<sup>88</sup>

Spotřební daň se obvykle do základu daně započítává, ale jsou stanoveny výjimky: je-li zboží v režimu podmíněného osvobození od daně, pak jej do základu nezapočítáváme.<sup>89</sup>

V § 36 odst. 4 zákona o DPH je uvedeno, že jako vedlejší výdaje chápeme především náklady vynaložené na balné, dopravu, provizi či pojištění.<sup>90</sup> Výčet vedlejších výdajů zahrnovaných do základu daně není v žádném případě konečný. Kromě balení, přepravy, pojištění a provize, které zákon výslovně uvádí, budou

---

<sup>86</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>87</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>88</sup>PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

<sup>89</sup>GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>90</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

do základu daně zahrnovány i další výdaje podobné povahy, jako například poplatky za platbu kartou při nákupu zboží, úrok do data uskutečnění zdanitelného plnění, případně další náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s poskytnutým plněním do okamžiku jeho uskutečnění.

Už bylo řečeno, že důsledkem zahrnutí vedlejších výdajů do základu daně je jednotný daňový režim pro celé předmětné plnění, které je z ekonomického pohledu pouze jedinou transakcí. V některých případech však transakce obsahuje nejen vedlejší náklady, ale i tzv. vedlejší plnění. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, a tedy i pro výklad zákona o DPH jednoznačně platí, že též vedlejší plnění, a nejen vedlejší náklady, sdílejí daňový režim hlavního plnění. Hranice mezi vedlejším nákladem a vedlejším plněním je mnohdy neostrá. Mohou být poskytnuta dvě nebo více plnění, z nichž jedno je hlavní, a ostatní jsou považována za vedlejší. Vedlejší plnění je doplňkové k plnění hlavnímu a má stejný daňový režim. Daňovým režimem se rozumí např. sazba, osvobození, místo plnění. Příkladem může být poskytnutí snídaně k ubytování v hotelu. Je stanovena jedna cena za noc v hotelu, která zahrnuje úhradu za ubytování i za snídani. Ubytování bez snídaně se neposkytuje. V takovém případě bude snížená sazba ubytování použita na celou cenu, tedy i na část ceny za snídani, která by jinak, byla-li by poskytnuta samostatně, byla zdaněna sazbou základní. Dvě základní kritéria, dle nichž se postupuje při určení toho, zda jde v konkrétním případě o plnění vedlejší k plnění hlavnímu s jednotným daňovým režimem nebo o samostatná plnění s individuálním daňovým režimem na sobě nezávislá, stanovil Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí případu *Card Protection Plan*:

- a) vedlejší plnění není cílem samo o sobě a
- b) vedlejší plnění slouží pouze k lepšímu využití plnění hlavního.<sup>91</sup>

I s pomocí uvedených hledisek je v některých případech obtížné rozhodnout, zda se jedná o jedno hlavní plnění s plněním vedlejším nebo o plnění rovnocenná a z pohledu daňového režimu na sobě nezávislá. Je zapotřebí upozornit též na spojená

---

<sup>91</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 2. 1999 ve věci *Card Protection Plan Ltd (CPP)* proti *Commissioners of Customs & Excise*, sp. zn. C-349/96.

rozhodnutí *Madgett a Baldwin*, která se týkají zvláštního režimu pro cestovní službu a ve kterých generální advokát a Soudní dvůr Evropské unie považují při určení hlavního a vedlejšího plnění za důležitý ukazatel i hodnotu plnění vedlejšího, jež by měla tvořit pouze nevýznamnou část hodnoty plnění hlavního. Ze stanoviska generálního advokáta lze citovat: „*Předpokládám, že služba je doplňková, jestliže jednak přispívá k řádnému uskutečnění služby hlavní, a zadruhé pokud je její cena ve srovnání s cenou hlavní služby v balíčku služeb nevýznamná. Není pro zákazníka cílem sama o sobě, ale prostředkem k lepšímu využití hlavní služby.*“<sup>92</sup>

Na základě ustanovení § 36 odst. 5 zákona o DPH je základ daně snížen o slevu z ceny, je-li tato poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Do základu není zahrnut rozdíl, který plyne ze zaokrouhlení částky daně za zdanitelné plnění tak, jak to stanovuje § 28 odst. 2 zákona o DPH.

Ustanovení šestého odstavce předmětného ustanovení stanoví základ daně u skupiny plnění, která jsou bezúplatná nebo nejde vůbec o plnění ve smyslu transakce mezi dvěma osobami, ale o specifické situace, kdy zákon z různých důvodů požaduje přiznání daně na výstupu, a které proto považuje za úplatná plnění (např. přemístění zboží z jiného členského státu, použití zboží pro vlastní spotřebu plátce nebo pro účely nesouvisející s ekonomickou činností dočasné nebo trvalé - tzv. samoplnění). Ve všech těchto a jiných podobných případech, uvedl zákonodárce novelou účinnou k 1. 1. 2009 příslušná ustanovení zákona do souladu se Směrnicí a judikaturou Soudního dvora Evropské unie, aby se pozdějšími novelizacemi (k 1. 4. 2009 a k 1. 1. 2010) evropským pravidlům opět vzdálil. Znění písm. a) tak odpovídalo Směrnici pouze první tři měsíce roku 2009. Podle předchozí úpravy byla totiž základem daně cena zjištěná podle zvláštního předpisu, jímž je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů. Směrnice nicméně ve většině těchto případů požaduje pouze vrácení odpočtu, který plátce původně uplatnil a na který z různých důvodů ztrácí nárok, a proto nelze stanovit základ daně podle objektivních kritérií. Ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH se uplatní v situacích, které se podle § 13 odst. 4 považují za dodání zboží za úplatu, i když

---

<sup>92</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 1998 ve věcech Commissioners of Customs and Excise proti T.P. Madgett, R.M. Baldwin and The Howden Court Hotel, sp. zn. C-308/96 a C-94/97.

ve skutečnosti k úplatnému dodání zboží nedochází. V § 36 odst. 6 písm. b) je upraven postup při stanovení základu daně při transakcích, které zákon o DPH považuje za poskytnutí služby.<sup>93</sup>

V § 36 odst. 7 zákona o DPH se ošetřuje určení sazby daně tehdy, je-li za uskutečnění plnění stanovena jedna cena a toto plnění se vztahuje jak na plnění se základní sazbou daně, tak se sníženou, příp. se může jednat o osvobozené plnění. Do 31. 12. 2012 se základ stanovoval v poměrné výši, která odpovídala poměru cen jednotlivých plnění, jež byly zjištěny podle vlastního právního předpisu, k souhrnnému součtu těchto cen. Od roku 2013 však byla zavedena jedna sazba daně, proto byla zrušena povinnost při vypočítávání daně provádět propočty podle různých daňových sazeb.<sup>94</sup>

I když se osvobozená plnění nezdaňují, mluvíme i v souvislosti s nimi o základu daně. Novela účinná od 1. 1. 2009 toto pravidlo výslovně zakotvila do § 51 odst. 2 a do § 63 odst. 2 zákona o DPH. Plátce však postupoval stejně i před touto novelou, obdobně jako při stanovení dne povinnosti přiznat daň. V § 21 odst. 12 zákona o DPH, který upravuje okamžik vzniku povinnosti přiznat daň, je stanoveno, že se celé ustanovení použije analogicky i pro osvobozená plnění. To znamená, že i když se u osvobozených plnění daň nepřiznává, přiznává se samo plnění (tj. uvádí se do evidence DPH a do daňového přiznání), a to ve stejném okamžiku, který § 21 určuje pro přiznání daně. Shodně je třeba postupovat při stanovení základu daně, z čehož například plyne, že stejné položky, které se zahrnují do základu daně, zahrnují se i do hodnoty osvobozených plnění, že se hodnota osvobozeného plnění snižuje o slevu poskytnutou k datu plnění, případně se hodnota osvobozeného plnění stanoví ve výši pořizovací nebo nákladové ceny, jestliže jde o bezúplatné plnění apod. Pokud by se § 36 zákona o DPH (a též § 42, který upravuje dodatečné snížení či zvýšení základu daně) nepoužil obdobně i pro osvobozená plnění, nebylo by pravděpodobně možné zákon rozumně vyložit. Ani Směrnice ostatně nevyhrazuje pojem základ daně pouze pro plnění zdanitelná.

---

<sup>93</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>94</sup> LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k 1. 4. 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-740-9.

Kromě zvláštních režimů pro cestovní službu a pro obchodníky s použitým zbožím (viz § 89 a § 90 zákona o DPH) existují ještě situace, které vyžadují speciální způsob stanovení základu daně a které nejsou zákonem o DPH zvlášť upraveny. Jedná se zejména o směnářenskou činnost a některé další finanční činnosti a také o provozování výherních hracích přístrojů.

Směrnice umožňuje členským státům, aby v některých zvláštních případech obchodu mezi spřízněnými subjekty, kdy u některé ze smluvních stran není nárok na plný odpočet daně na vstupu, stanovily základ daně ve výši ceny obvyklé. Důvodem je zamezení manipulace s výší ceny, a tedy i základu daně za účelem ovlivnění koeficientu dle § 76 zákona o DPH u dodavatele či odběratele. Česká republika tuto možnost využila s účinností od 1. 1. 2010 a pravidla pro korekce základu daně jsou uvedena v novém § 36a.<sup>95</sup>

#### **1.8.1.1 Oprava základu a výše daně**

Celý § 42 zákona o DPH řeší opravu základu a výše daně v důsledku změny výše úplaty, ke které došlo až po uskutečnění plnění. Došlo-li ke korekcím ceny před okamžikem plnění, jsou či měly by být tyto korekce už zahrnuty v základu daně podle § 36 odst. 5. Do 31. 3. 2011 byla oprava základu a výše daně směrem dolů dobrovolná, po tomto datu je plátce vždy povinen opravu provést, a to bez ohledu na to, zda je výše úplaty za plnění snižována, nebo zvyšována. Uvedená změna tak uvádí zákonné ustanovení do souladu se Směrnicí.

V odst. 1 až 8 § 42 zákona o DPH je ošetřena oprava základu a výše daně, k čemuž dochází, např. když je zrušeno nebo vráceno celé/část zdanitelného plnění, nebo je základ daně zvýšen/snížen po termínu uskutečnění zdanitelného plnění na základě § 36 a § 36a, aj.<sup>96</sup>

#### **1.8.2 Právní stav k 1. 1. 2014**

Z důvodu zahrnutí nemovitých věcí pod pojem zboží (viz výše) dochází s účinností od 1. 1. 2014 ke změnám v některých ustanoveních i v této oblasti – jelikož jsou

<sup>95</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>96</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

nemovité věci zbožím a převod či přechod nemovité věci lze zařadit pod pojem „dodání zboží“, došlo ke zjednodušení některých ustanovení tím, že se zde nemusejí nemovitosti, resp. převod či přechod nemovitosti zvlášť uvádět. Jedná se např. o ustanovení § 36 odst. 6 písm. a), § 36 odst. 7, § 42 odst. 1 písm. d), § 42 odst. 6 a další.

V ustanovení § 44 odst. 9 zákona o DPH (v aktuálním znění: „*Opravy výše daně podle odstavců 1, 6, 7 nebo 8 se považují za samostatná zdanitelná plnění uskutečněná nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém byly opravný daňový doklad podle § 46 nebo písemné oznámení doručeny dlužníkovi. U opravy výše daně se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění. Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se v tomto případě použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočítání ke dni uskutečnění původního plnění.*“) se slova „devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočítání ke dni uskutečnění původního“ nahrazují slovy „uplatněný u původního zdanitelného“. Jedná se o legislativně technickou změnu v souvislosti s úpravou provedenou v § 4 odst. 4 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2013. Nově je umožněno použít pro přepočítání nejen kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, ale také poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou.<sup>97</sup>

## 1.9 Sazba daně

### 1.9.1 Současný právní stav

Dle Bakeše je sazba daně z přidané hodnoty poměrná, lineární a diferencovaná. Má dvě úrovně a to základní sazbu a sníženou. V roce 1993, kdy byla u nás DPH zavedena, činila základní sazba 23 % a snížená sazba 5 %.<sup>98</sup> Sazba daně se stanovuje podle § 47 zákona o DPH. Do konce roku 2012 byla sazba dvojitá, a to základní (20 %) a snížená

<sup>97</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>98</sup> BAKEŠ, M a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

(14 %).<sup>99</sup> Od 1. 1. 2013 se měla uplatňovat jednotná sazba ve výši 17,5 %, aktuálně je tomu tak, že základní sazba daně z přidané hodnoty je 21 % a snížená sazba je 15 %.<sup>100</sup>

- U zboží se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U zboží uvedeného v příloze č. 3 k zákonu o DPH, tepla a chladu se uplatňuje snížená sazba daně.
- U služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2 k zákonu o DPH se uplatňuje snížená sazba daně.
- U převodu nemovitosti se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak.
- Při dodání zboží, pořízení zboží z jiného členského státu a dovozu zboží, jako souboru zboží, se uplatní základní sazba daně, pokud alespoň jeden druh zboží ze souboru podléhá základní sazbě daně. Tímto ustanovením není dotčena možnost uplatnit u každého druhu zboží příslušnou sazbu daně samostatně.
- U dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v příloze č. 4 k zákonu o DPH se uplatňuje snížená sazba daně.
- U dovozu zboží, u kterého se uplatňuje jednotná celní sazba a které zařazením patří do různých podpoložek Harmonizovaného systému, se uplatňuje základní sazba daně, pokud alespoň jeden druh zboží podléhá této sazbě daně.
- U základu daně podle § 36 odst. 10 vztahujícímu se k vratným obalům se použije sazba daně platná pro tento zálohovaný obal.<sup>101</sup>

Na základě ustanovení § 47 odst. 2 platí, že sazba daně se ustanovuje podle dne vzniku povinnosti přiznat daň. Pokud je přijata úplata za zdanitelné plnění, uplatňuje se daňová sazba platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty.<sup>102</sup> Uvedené ustanovení se vztahuje na případy, kdy byla přijata záloha na zdanitelné plnění, jež se

---

<sup>99</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

<sup>100</sup> § 47 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>101</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších právních předpisů.

<sup>102</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

uskuteční po nabytí účinnosti změny daňové sazby, ještě před její změnou.<sup>103</sup>

## **1.9.2 Právní stav k 1. 1. 2014**

Kromě méně podstatných terminologických změn bude s účinností od 1. 1. 2014 do zákona o DPH nově vloženo nové ustanovení § 47b, které nadpisu zní:

*„§ 47b Žádost o závazné posouzení určení sazby daně u zdanitelného plnění*

*(1) Generální finanční ředitelství vydá na žádost osoby rozhodnutí o závazném posouzení určení sazby daně u zdanitelného plnění.*

*(2) V žádosti o vydání rozhodnutí podle odstavce 1 osoba uvede*

*a) popis zboží nebo služby, jichž se žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení týká; v žádosti lze uvést jednu položku zboží nebo služby,*

*b) návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení.“*

Ustanovení upravující žádost o závazné posouzení tak bylo z legislativně technického pohledu upraveno tak, aby bylo formálně shodné s žádostí o závazné posouzení uvedenou v § 92g.

## **1.10 Výpočet daně**

### **1.10.1 Současný právní stav**

Výpočet daně je upraven v zákoně o DPH, a to v § 37, § 37a a § 38 až § 41.

V § 37 odst. 1 je výpočet daně definován jako součin základu daně a daňové sazby. V odst. 2 je uveden výpočet výše daně z celkové ceny, která zahrnuje i daň.

Ustanovení § 37a, odst. 1 až 3, se zabývá základem daně a její výší při uskutečnění zdanitelného plnění, jestliže povinnost přiznat daň z úplaty vznikla před

---

<sup>103</sup>PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012.* 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

uskutečněním tohoto plnění. Podle § 37a odst. 1 „základem daně při uskutečnění zdanitelného plnění v případě, že vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním tohoto zdanitelného plnění, je rozdíl mezi základem daně podle § 36 odst. 2“.<sup>104</sup>

Je-li daňový základ kladný, podle § 37a odst. 2 se při uskutečnění daňového plnění uplatní daňová sazba, která je platná ke dni uskutečnění tohoto plnění, kdežto je-li záporný, podle výše uvedeného odst. se uplatní ta sazba daně, jež se uplatnila při přiznání daně z úplaty, která byla přijata dříve, než nastal den uskutečnění zdanitelného plnění.<sup>105</sup>

V § 38 je definován daňový základ a výpočet daně v případě dovozu zboží, v § 39 jsou stejné entity vztaženy na poskytnutí služby osobou, která je k dani registrovaná v jiném členském státě, nebo zahraniční osobou. § 40 se věnuje základu a výpočtu daně, když je zboží pořízeno z jiného členského státu a § 41 se týká zboží, již je podmíněně osvobozeno od spotřební daně.<sup>106</sup>

## **1.10.2 Právní stav k 1. 1. 2014**

Změny v právní úpravě autor uváděl již výše v této práci, konkrétně zejména v podkapitole pojednávající o základu daně.

## **1.11 Místo plnění**

### **1.11.1 Současný právní stav**

- **Místo plnění při dodání zboží**

Podle ustanovení § 7 zákona o DPH se místem plnění při dodání zboží stává to místo, na němž se předmětné zboží nachází v době, kdy dochází k realizaci dodávky. Zákon k tomu dále dodává, že „místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo

---

<sup>104</sup>Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>105</sup>Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>106</sup>Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

*přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.*<sup>107</sup> Pokud dojde k situaci, že je toto odeslání nebo přeprava zboží započata ve třetí zemi, považujeme obecně za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží tu členskou zemi Evropské unie, ve které došlo ke vzniku daňové povinnosti při dovozu daného zboží.

V zákoně je dále uvedeno, že když dodání nějakého zboží vyžaduje také jeho montáž nebo instalaci, považuje se za místo plnění to místo, kde k montáži nebo instalaci dojde.

Pokud k dodávce zboží dojde na palubě vlaku, lodi nebo letadla během přepravy osob uskutečněné na území Evropské unie, podle zákona je místem plnění stanoveno místo, kde se přeprava osob zahájila, tedy první možné místo nástupu přepravovaných osob na území Evropské unie.

- **Místo plnění při dodávkách tepla, elektřiny, plynu**

Při dodávce plynu, elektřiny a tepla se místem plnění rozumí (v rámci Evropské unie) to místo, kde má obchodník odebírající výše uvedené komodity svou provozovnu, místo či sídlo podnikání. Pokud obchodník žádným takovým místem nedisponuje, stane se místem plnění jeho bydliště.

Obchodník představuje osobu, která má povinnost k DPH a nakupuje plyn, elektřinu a teplo (nebo chlad), aby je především dále prodal, neboť jeho vlastní spotřeba je takřka zanedbatelná.

Místem plnění při dodání těchto komodit (zvláště prostřednictvím soustav či sítí) jiné osobě než obchodníkovi se stává místo, kam je uvedené zboží dodáno.

- **Místo plnění při zasílání zboží**

Zasílání zboží je z hlediska daně z přidané hodnoty dalším procesem, během něž vzniká specifické pojetí místa plnění. Podle zákona považujeme v tomto případě za místo plnění to místo, kam bylo zboží přepraveno nebo odesláno osobě, jíž mělo být zboží dodáno.

---

<sup>107</sup> Viz § 7 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Může nastat situace, kdy se dané zboží odesílá nebo přepravuje ze třetí země a dovoz zboží je realizován plátcem, jenž také zajišťuje zasílání zboží, do jiného členského státu, než ve kterém nastane ukončení odeslání nebo přepravy zboží pořizovateli. Pak se tedy místem plnění stává ten členský stát, do něhož byl dovoz uskutečněn.

- **Místo plnění při poskytování služby**

Dle zákona o DPH je místem plnění poskytování služby osobě, která má povinnost k placení DPH, takové místo, kde má předmětná osoba své sídlo podnikání či svou provozovnu.<sup>108</sup>

Za účelem stanovení místa plnění při poskytování služby za osobu povinnou k dani považujeme takovou osobu, u níž se povinnost k dani vztahuje na všechny služby, jež jí jsou poskytovány; a dále osobu, která v České republice nemá povinnost k dani, ale je k ní registrovaná v jiném členském státě Evropské unie.

Jedná-li se o specifické služby (kupř. služby v oblasti kultury, umění, sportu, služby vztahující se k nemovitostem, poskytování přepravy osob atp.), věnuje se jim blíže § 10 zákona o DPH. U služeb v oblasti sportu, kultury aj. je tedy místem plnění daně to místo, kde se koná příslušná akce. Místem plnění stravovací služby je zároveň místo jejího poskytování. Pokud ke stravování dochází na palubě dopravního prostředku (vlak, letadlo) přepravujícího osoby, považuje se za místo plnění to místo, kde byla přeprava zahájena (viz výše). U služeb souvisejících s nemovitostmi je jako místo plnění určeno místo, kde se nachází dotyčná nemovitost. Při přepravě osob za něj považujeme úsek, kde k přepravě dochází.

Pokud je služba poskytnuta osobě, která nemá povinnost k dani, stává se místem plnění to místo, kde je plnění zajišťováno nebo kde je tato služba skutečně poskytnuta.

- **Místo plnění při mezinárodním plnění**

V kategorii mezinárodního plnění daně z přidané hodnoty představuje místo plnění podstatný aspekt. Díky jeho zjištění je možné správně vyhodnotit režim DPH. Na příkladu poskytování služeb si můžeme ukázat, že sídlo subjektu, v němž je služba

---

<sup>108</sup> § 9 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

poskytována, je zároveň místem plnění. Většinou se služby provozují v tuzemském prostředí, nicméně místem plnění se může stát i sídlo zahraniční osoby.

V praxi se můžeme nezdávka setkat s názorem, že místo plnění by se mohlo určovat na základě INCOTERMS (mezinárodních dodacích podmínek). Tento režim je ovšem pro daňové účely vymezen naprosto samostatně a zohledňuje přitom veškeré situace, které by v takovém řízení mohly nastat.

Tato problematika je spojena rovněž s tzv. přenesením daňové povinnosti – to je jeden z nejzásadnějších znaků změny legislativy, jenž má za účel zamezit daňovým únikům spojeným s DPH. V zákoně o DPH je obsaženo i pravidlo pro poskytování služeb, pro dodání zboží a nemovitostí atd. Na základě tohoto zákona je při dodání zboží za místo plnění považováno to místo, kde se zboží nachází právě v době, kdy se realizuje dodání; čili přepravuje-li se nebo zasílá zboží, místem plnění se stane to místo, kde přeprava započne. Specifickými případy jsou instalace nebo montáž zboží, pro něž předpoklady místa plnění vymezuje zákon.

Pro poskytování služeb obecně platí, že místem plnění je sídlo, provozovna nebo místo podnikání osoby, jež je povinná k dani a jíž se poskytuje služba. Pokud je služba poskytována osobě, která povinnost k dani nemá, stává se místem plnění sídlo nebo místo podnikání osoby, jež danou službu naopak poskytuje.

Nestandardním případem je také poskytování přeshraničních služeb. Dané plnění je pak zdaňováno specifickým způsobem: službu nezdaňuje jako obvykle poskytovatel, ale její příjemce. Podle ustanovení zákona o DPH k tomuto typu služeb patří právní, poradenská nebo konzultační činnost, převod a postoupení ochranné známky, patentu, autorského práva licence apod., finanční, bankovní nebo reklamní služby aj. Pokud tuzemská společnost poskytne podobnou službu subjektu z jiné členské země Evropské unie, která v tuzemsku nemá sídlo a k dani je registrována v jiném členském státě, je jako místo plnění určeno místo, kde má daná právnická nebo fyzická osoba coby příjemce své sídlo nebo místo podnikání.

Je-li nějaké zboží pořízeno z jiného členského státu Evropské unie, místem plnění se stává to místo, na němž se zboží nachází poté, co je ukončeno jeho odeslání a přeprava pořizovateli; tudíž je místem plnění ten členský stát, jenž vydal daňové

identifikační číslo. Specifikaci této problematiky nalezneme v § 11 zákona o DPH.

Dále je potřebné zmínit také problematiku dovozu zboží. Při dovozu zboží se místem plnění stává ten členský stát, na jehož území se předmětné zboží nachází v době, kdy vstupuje na území Evropské unie ze třetí země. Zákon uvádí, že „*pokud má však zboží při vstupu na území Evropské unie postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření.*“<sup>109</sup>

### **1.11.2 Právní stav k 1. 1. 2014**

Kromě obdobných terminologických změn těm, které již byly uvedeny výše, dojde v souvislosti s rekodifikací českého soukromého práva v oblasti regulace místa plnění zákonem o DPH k některým dalším změnám.

Např. v § 7 odst. 6 zákona o DPH, který aktuálně zní: „*(M)místem plnění při převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází,*“ dojde ke změně – nové znění tohoto ustanovení bude takovéto: „*Místem plnění při dodání nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází; v případě práva stavby je tímto místem místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.*“ Tato změna souvisí s rekodifikací soukromého práva hmotného. Nový občanský zákoník přinesl terminologickou změnu, kdy se nemovitost nahrazuje nemovitou věcí (viz § 498 odst. 1 nového občanského zákoníku), což muselo být promítnuto do zákona o dani z přidané hodnoty. Dále nový občanský zákoník zavedl nový institut práva stavby (viz § 1240 a následující nového občanského zákoníku), který je inkorporován do zákona o dani z přidané hodnoty.

S institutem práva stavby souvisí také další změna – v § 10 se dosavadní text „*(M)místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby*

---

<sup>109</sup> Viz § 12 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

*architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází,*“ označí jako odst. 1 a současně bude za tento odstavec doplněn odst. 2, který zní: *„(M)místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k právu stavby je místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby,*“ – podle nové právní úpravy mohou služby souviset jak s právem stavby samotným, tak se stavbou, která je jeho součástí.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

## 2 OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Některé z transakcí se zbožím či poskytnutí vybraných služeb bývají v praxi od platby DPH osvobozené. Znamená to tedy, že dodavatel prodává konečnému spotřebiteli zboží či služby bez daně, jež by na ně byla za normálních okolností uvalena. Profesor Bakeš uvádí, že osvobozená zdanitelná plnění jsou taková plnění, která za podmínek stanovených zákonem o DPH dani z přidané hodnoty nepodléhají a netvoří součást zdanitelného obrátu, rozhodného pro registraci jako plátce daně.<sup>111</sup>

Rozlišují se dva způsoby osvobození, a to bez nároku na odpočet daně a s nárokem na odpočet daně. V prvním případě nemá obchodník žádný nárok na odpočet daně na vstupu za určité zboží. Zde je možné hovořit o jevu skrytého DPH v ceně zboží. Na tomto místě je možné vidět rozdíl oproti zdaňování zboží či služeb nulovou sazbou.

Co se týče osvobození s nárokem na odpočet daně, tak zde se jedná o oblast intrakomunitárního obchodu, kdy je zboží zdaňováno v zemi dovozu, přičemž v zemi původu je od DPH osvobozeno, přičemž nárok na odpočet takovému obchodníkovi i nadále zůstává.

### 2.1 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet

Osvobozená od platby daně s nárokem na odpočet jsou tato plnění:

- intrakomunitární dodání určitého zboží, a to včetně dodání nových dopravních prostředků,
- vývoz zboží mimo území Evropské unie, jež bylo odesláno či přepraveno prodávajícím.
- zboží vyvážené v souvislosti se vzdělávací, dobročinnou nebo humanitární činností mimo EU,
- některá plnění, která se považují za vývoz, za služby poskytované zprostředkovatelem, plnění vztahující se k mezinárodnímu obchodu, apod.

---

<sup>111</sup> BAKEŠ, M a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

## 2.2 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet

Osvobození určitých plnění bez nároku na odpočet daně na vstupu je dáno různými důvody. V prostředí Evropské unie bylo v mnoha případech u některých členských států uplatňováno toto již před samotným přijetím jednotného systému daně z přidané hodnoty. Důvody pro osvobození jsou především sociální a ekonomické (vybrané služby by měly být vždy dostupné co nejširším vrstvám občanů) či také technické (např. sázkové hry či loterie). Soudní dvůr Evropské unie ve své judikatuře neustále opakuje dvě zásady, které musí být při výkladu jednotlivých ustanovení zachovány. První z těchto zásad ukládá povinnost přesného a úzkého výkladu, jelikož veškerá osvobození tvoří výjimku z obecného pravidla, a z tohoto důvodu není možné jejich rozsah rozšiřovat nad rámec původního záměru komunitárního zákonodárce. Druhá se pak týká výkladu jednotlivých pojmů, jelikož pojmy, které souvisejí s osvobozením od daně, mají svůj vlastní unijní obsah.

V zákoně o DPH jsou uvedena plnění, jež jsou osvobozena od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Jedná se o tato plnění:

- **Základní poštovní služby a dodání poštovních známek** (viz § 52 zákona o DPH) - od DPH je osvobozeno poskytování vybraných poštovních služeb. Jedná se o služby, kterou jsou osvobozeny ve veřejném zájmu, a jejich osvobození je pro veškeré členské státy EU povinné podle znění Směrnice. Poštovní služby jsou definovány odkazem na zákon o poštovních službách. Podmínkou pro osvobození u poštovních služeb je jejich poskytování držitelem poštovní licence, jež se uděluje dle zákona o poštovních službách.<sup>112</sup>
- **rozhlasové a televizní vysílání** (viz § 53 zákona o DPH) – osvobození pro rozhlasové a televizní vysílání se vztahuje jen na ty subjekty, které jsou poskytovateli vysílání ze zákona. Jedná se tedy o Českou televizi a Český rozhlas, přičemž osvobození se pochopitelně nevztahuje na reklamu, sponzorování a teleshopping.

---

<sup>112</sup> DRÁBOVÁ, M. HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty - Komentář*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-657-8.

- **finanční činnosti** (viz § 54 zákona o DPH) – jedná se o finanční činnosti, které jsou osvobozeny od daně, a které zahrnují širokou škálu služeb, které jsou definovány v různých českých předpisech a zákoně o dani z přidané hodnoty. Jde např. o poskytování úvěrů a půjček; o operace týkající se různých plateb, vkladů, platebního styku, převodů peněz, apod. Mimo to zde spadá rovněž směnárská činnost a operace s cennými papíry. Finanční činnosti jsou osvobozeny od DPH bez ohledu na to, jaká osoba tyto služby poskytuje, což tedy znamená, že jsou osvobozeny jak služby bank, tak také služby fyzických osob.
- **penzijní činnosti** (viz § 55a zákona o DPH) - k 1. lednu 2013 byl do zákona včleněn nový § 54a, který osvobozuje poskytování produktů souvisejících s důchodovou reformou. Svoji podstatou jde ve všech případech o finanční, a nikoli pojišťovací činnosti, jak by se mohlo zdát například v důsledku použitého pojmu „poskytování penzijní připojištění“. Tato služba byla do konce roku 2012 přiřazena poněkud nesystémově do § 55 (pojišťovací činnosti), ačkoli jde v principu o spoření na důchod.

Právě uvedené služby spočívají ve shromažďování a umístění prostředků účastníků do různých fondů obhospodařovaných penzijní společnostmi a převod prostředků účastníka. Ve třetím pilíři jsou to transformované fondy (dřívější penzijní připojištění) a nové účastnické fondy (doplňkové penzijní spoření), ve druhém pak důchodové fondy (důchodové spoření).

Osvobozeno je v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. f) Směrnice i zprostředkování služeb uvedených pod písm. a) až c). Autor práce se domnívá, že zde platí stejná pravidla jako u zprostředkování podle § 54 zákona o DPH.<sup>113</sup>

- **pojišťovací činnosti** (viz § 55 zákona o DPH) – do této oblasti spadají pojišťovací a zajišťovací činnosti a také činnosti, které s pojišťovací či zajišťovací

---

<sup>113</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

činností souvisí. Mimo to je možné zde zahrnout zprostředkovatelskou činnost v pojišťovnictví.

- **převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení** (viz § 56 zákona o DPH) - z osvobození od daně je v této kategorii dle odst. 1. písm. l) vyloučen nájem bezpečnostních schránek, nájem parkovacích prostor a parkovacích míst, nájem trvale instalovaných strojů a zařízení a poskytování ubytování v rámci hotelnictví, prázdninových táborů, tábořišť, apod.
- **výchova a vzdělávání** (§ 57 zákona o DPH), Jedná se např. o vzdělávací činnost podle školského zákona prováděnou jak státními, tak soukromými či církevními školami zřízenými podle školského zákona. Dále pak o školské služby poskytované ve školských zařízeních.
- **zdravotní služby a dodání zdravotního zboží** (§ 58 zákona o DPH) – v této oblasti došlo s účinností od 1. 4. 2012 k novelizaci. Novela se dotýká především terminologických změn, vyvolaných novou úpravou podmínek poskytování zdravotních služeb. Od daně jsou osvobozeny služby zdravotní péče a související služby (např. stravování pacientů v nemocnicích) poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je taková péče určena a vymezené zvláštním zákonem. Oprávněnými osobami jsou jak státní instituce, tak také soukromé lékařské praxe. Od DPH je osvobozeno také dodání zboží či poskytování služeb jinými oprávněnými subjekty.
- **sociální pomoc** (§ 59 zákona o DPH) - dle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů, veškeré činnosti uskutečňované jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Od 1. 1. 2009 jsou tyto činnosti osvobozeny od daně bez ohledu na právní formu poskytovatele. Tím došlo k odstranění základního rozporu mezi Směrnicí a zákonem o DPH. Podmínkou osvobození je registrace poskytovatele u příslušného krajského úřadu, pokud toto zákona o sociálních službách přímo vyžaduje.
- **provozování loterií a jiných podobných her** (viz § 60 zákona o DPH) - jde o provozování loterií, okamžitých loterií, tombol, sázkových her v kasinech, sportky,

sazky, apod. Není sem možné zahrnout služby, které souvisí s provozování těchto loterií a her, které pro určitého provozovatele zajišťuje zcela jiný subjekt.

- **ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně** (viz § 61 zákona o DPH) - ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně osvobozují činnosti ve veřejném zájmu, jež mají být podle Směrnice osvobozené a jež není možné zahrnout pod některý z předešlých paragrafů. Tyto plnění se týkají sportovních a kulturních služeb, ochrany mládeže, služeb organizací a spolků poskytovaných vlastním členům či akce subjektů poskytující jiná osvobozená plnění. Úmyslem je zde osvobodit určité služby v obdobném rozsahu, v jakém jsou osvobozeny dle unijního práva.
- **dodání zboží použitého pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně** (viz § 62 zákona o DPH) – u tohoto ustanovení je cílem zamezit dvojímu zdanění zboží. Pokud nemá daň z přidané hodnoty zatížit určitého podnikatele, musí mu být umožněn nárok na odpočet této daně na vstupu. V těch případech, kdy není možný nárok na odpočet (především pokud se jedná o činnosti uvedené v ustanovení § 51 zákona o DPH), musí být následné dodání majetku osvobozeno od daně (např. banka uskutečňující osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně podle § 54 zákona o DPH, pořídila počítač, u něhož neměla s ohledem na využití takto přijatého plnění nárok na odpočet DPH, v případě realizace prodeje tohoto počítače banka takto uskutečněná plnění osvobodí).

Dále je třeba říci, že u plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet DPH, vzniká povinnost přiznat uskutečnění takového plnění ke dni jeho uskutečnění či ke dni přijetí úplaty, což je ke dni, který nastane dříve. Plátce je pak povinen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně uvést do svého daňového přiznání za zdaňovací období, v němž došlo ke vzniku povinnosti přiznat takové plnění. Při určení hodnoty plnění osvobozených od daně dle odst. 1 se pak postupuje dle ustanovení § 36 zákona o DPH.<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> Viz zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

„Směrnice umožňuje členským státům, aby u některých druhů činností ponechaly plátcům volbu, zda plnění osvobodovat, či nikoli. Česká republika tuto možnost využila pouze v případě nájmu nemovitostí, kde za určitých okolností může plátce nájem, jenž je v principu osvobozen, zdaňovat.“<sup>115</sup>

U plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, se již neuplatňuje daň na výstupu a není možné rovněž uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které se vztahují k těmto osvobozeným plněním.

### **2.3 Dopady uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně**

Uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně má dopad a vliv především na tyto skutečnosti:

- a) **registrace osoby povinné k dani** – jde zde o to, že aby se jednalo o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, musí vykonávat tato plnění plátce daně.
- b) **nárok na odpočet daně** – zde se jedná o to, že plátce musí rozlišovat, na co daná přijatá zdanitelná plnění skutečně použije. Zda se bude jednat o plnění s nárokem na odpočet daně či bez nároku na odpočet daně. V případě, že plátce přijaté zdanitelné plnění použije pro plnění jak s nárokem na odpočet daně, tak také pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, má povinnost krátit nárok.
- c) **uskutečněná plnění** – vždy je důležité znát přesný den uskutečnění daného plnění, a to z důvodu jeho uvedení do správného období.
- d) **evidence pro daňové účely** – rovněž u plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet DPH, je nutné vést evidenci pro účely daňové.

---

<sup>115</sup> DRÁBOVÁ, M. HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty - Komentář*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-657-8.

## 2.4 Právní stav k 1. 1. 2014

Na tomto místě autor opět uvede několik podstatnějších změn souvisejících s danou kapitolou této práce.

Do § 51 odst. 1 bude nově doplněno písmeno f) – to bude znít: „(P) při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: (...) f) dodání vybraných nemovitých věcí (§ 56)“. Uvedená změna souvisí s rekodifikací soukromého práva, která nově vymezuje nemovité věci. Od daně bez nároku na odpočet daně tak bude osvobozeno dodání vybrané nemovité věci.

Co se rozumí dodáním vybrané nemovité věci, bude upraveno v § 56 zákona o DPH: „(1) Dodáním vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí dodání:

- a) pozemku,
- b) práva stavby,
- c) stavby,
- d) podzemní stavby se samostatným účelovým určením,
- e) inženýrské sítě,
- f) jednotky.

(2) Od daně je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která:

- a) je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a
- b) není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

(3) Dodání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2 je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby<sup>39)</sup>, a to k tomu dni, který nastane dříve.

*(4) Plátce se může rozhodnout, že i po uplynutí lhůty podle odstavce 3 uplatní daň. Pokud plátce přijal před uskutečněním zdanitelného plnění úplatu, ze které mu nevznikla povinnost přiznat daň, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně podle § 36.“*

Změna souvisí s rekodifikací soukromého práva, která nově vymezuje nemovité věci. Nemovitou věcí je nově právo stavby. Uplatnění DPH při převodu nemovitých věcí zůstává beze změny. Převod pozemku, který je nezastavěný a není stavebním pozemkem, je osvobozen od daně (pole, louka). Stavební pozemek je definován v odstavci 2 písm. b), převod stavebního pozemku je zdanitelným plněním. Převod nemovitých věcí uvedených v odstavci 1 písm. b) až f) je osvobozen od daně po uplynutí zákonné lhůty.

Další, s výše uvedeným související změnou je nové ustanovení písm. g) v § 51 odst. 1 zákona o DPH, jenž se vkládá za písmeno f) (viz výše). Nové ustanovení písm. g) bude znít:

*„(P)při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: (...) g) nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56a).“* Tato změna souvisí s rekodifikací soukromého práva, která nově vymezuje nemovité věci. Od daně bez nároku na odpočet daně tak bude osvobozen nájem vybrané nemovité věci.

Co se rozumí nájmem vybrané nemovité věci je upraveno v novém § 56a:  
*„(1) Nájmem vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí nájem nemovité věci s výjimkou:*

- a) krátkodobého nájmu nemovité věci,*
- b) nájmu prostor a míst k parkování vozidel,*
- c) nájmu bezpečnostních schránek,*
- d) nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.*

*(2) Krátkodobým nájmem vybrané nemovité věci se pro účely odstavce 1 písm. a) rozumí nájem nemovité věci, s výjimkou pozemku, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, popřípadě i nájem vnitřního*

*movitého vybavení či dodání plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.*

*(3) Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.“*

Nově uvedené ustanovení souvisí s nově vymezenými nemovitými věcmi v rámci nového občanského zákoníku (nejedná se o věcnou změnu).

V návaznosti na skutečnost, že nový občanský zákoník již neobsahuje definici pojmu „domácnost“, je nutné odlišit případy, kde se „domácností“ myslí „pospolitost spolužijících osob“ a kde se „domácnost“ používá ve smyslu „zařízeného obydlí“. Tam, kde se v zákoně o dani z přidané hodnoty „domácnost“ považuje „pospolitost spolužijících osob“, použije se nově pojem „společně hospodařící domácnost“. V druhém smyslu slova se pak užije pojmu „obývaná domácnost“. Vzhledem k právě řečenému bylo potřeba uvedené terminologické změny začlenit i do zákona o DPH, čímž dojde k drobné změně např. v ustanovení § 71 odst. 2 písm. c).

Podobně také byl zákonodárce nucen v zákoně o DPH reflektovat změnu v názvosloví, co se dosavadního pojmu „podnik“ týká – nově podle nového občanského zákoníku bude namísto uvedeného termínu používán pojem „obchodní závod“ (viz § 502 nového občanského zákoníku) – to se promítne např. v ustanovení § 71 odst. 2 písm. d) zákona o DPH.<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

### 3 OBECNĚ K PRÁVNÍ ÚPRAVĚ ODPOČTU DPH

Na tomto místě je důležité shrnout vše výše popsané – tedy, že daň z přidané hodnoty je daní, která zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí ji dodavatel. Obdobně jako v systému daně z obratu zajišťují plátcí daně vlastně její vybírání od konečného spotřebitele. Na rozdíl od daně z obratu se vybírá po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji a nákupu. Plátce daně má nárok odpočítávat od své daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům na vstupu. Tím vlastně zdaňuje pouze tu částku, jež je k jeho nákupní ceně při stanovení ceny prodejní, tedy přidanou hodnotou. Daň pak nese konečný spotřebitel v ceně, kterou musel zaplatit za nakoupené zboží a služby, a nemá už nárok na odpočet DPH.

Plátce daně si může odpočítat daň zaplacenou na vstupu při nákupu zboží a tato částka je vlastně pro jeho dodavatele daňovou povinností. Při dani z přidané hodnoty se realizuje odpočet, to znamená, že do státního rozpočtu se odvede jen saldo daně zaplacené na vstupu a daně uplatněné na výstupu. Daňová povinnost je rozdílem mezi sumou daně na vstupu a tzv. odpočtem daně. Odpočet daně je upravená suma daně na vstupu. Daňová povinnost, jako rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně může být číslo kladné i záporné. Je-li rozdíl *kladný*, potom se nazývá *daňovou povinností*. Tu je subjekt povinen odvést státu, představuje dluh vůči státu. Když je rozdíl *záporný*, nazýváme ho *nadměrným odpočtem*., který vlastně představuje přeplatek na dani přidané hodnoty, tj. nárok subjektu vůči státu. Systém odpočtu tedy nutí všechny zainteresované subjekty, aby vedly pečlivě doklady o svých daňových povinnostech a odpočtech.<sup>117</sup>

Jak Soudní dvůr Evropské unie opakovaně judikoval, nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečněná na vstupu. Cílem systému odpočtu zavedeného Šestou směrnicí je totiž zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností.

<sup>117</sup> BAKEŠ, M a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

Z ustálené judikatury ESD vyplývá, že k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet. Je přitom nutno vzít v úvahu, že pokud je přijaté zdanitelné plnění primárně vynaloženo v souvislosti s plněním, jež není zdanitelné, nevede tato skutečnost sama o sobě ke ztrátě nároku na odpočet daně. I v takovém případě totiž může existovat přímá a okamžitá spojitost s celkovou ekonomickou činností plátce, a pokud je tato souvislost shledána, je plátce oprávněn uplatnit odpočet daně na vstupu.<sup>118</sup>

---

<sup>118</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

## 4 NÁROK NA ODPOČET DPH V PLNÉ VÝŠI

### 4.1 Základní zásady podle zákona o DPH

Odpočet daně si může nárokovat jedině plátce daně (§ 72, odst. 1 zákona o DPH), a to jen v případě, že přijatá zdanitelná plnění využije pro svou ekonomickou činnost, která je specifikována zákonem, např. dodání zboží, převod nemovitostí. Pod písmeny b) až e) jsou uvedeny další případy, které plátce opravňují k odpočtu daně na vstupu. Týká se to přijatého zdanitelného plnění, jež plátce v rámci provozované ekonomické činnosti využije pro účely uskutečňování: „*plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo v případě plnění podle § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5 zákona o DPH.*“<sup>119</sup> Písmena a) až e) tak tvoří taxativní výčet účelů, k jakým mohou být použita zdanitelná plnění zakládající plátcí nárok na daňový odpočet.

Z ustanovení pod písmenem d) vyplývá, že nárok na daňový odpočet může být zachován i u přijatých zdanitelných plnění, která byla použita k poskytnutí některých finančních a pojišťovacích služeb, jejichž poskytnutí za normálních okolností nárok na odpočet nezakládá. Týká se to případů, kdy je místo plnění ve třetí zemi či kdy jsou tato plnění neodmyslitelně spojena s exportem zboží. To se netýká finančních činností vyjmenovaných v následujících písm. § 54 odst. 1, jejichž poskytnutí nezakládá nárok na odpočet daně nikdy:

- dodání zlata České národní bance a přijímání vkladů Českou národní bankou od bank nebo od státu,
- obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů,
- vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků,

---

<sup>119</sup>Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

- výplata dávek důchodového pojištění (zabezpečení) nebo vybírání opakujících se plateb obyvatelstva.

Do konce března 2011 nebylo (v rozporu se Směrnicí) možno uplatnit nárok na odpočet daně ani v souvislosti se zprostředkováním nebo sjednáním finančních služeb poskytnutých do třetí země. Novelou účinnou k 1. 4. 2011 byla tato nesrovnalost opravena a současně byla i mírně pozměněna formulace komentovaného ustanovení tak, aby více odpovídala Směrnici. Před tímto datem bylo totiž podmínkou uplatnění nároku na odpočet, aby odběratel neuskutečňoval v tuzemsku ekonomickou činnost, zatímco Směrnice trvá pouze na tom, aby nebyl odběratel usazen v Evropské unii.<sup>120</sup>

Podle § 72 odst. 1 písm. d) zákona o DPH není od 1. 4. 2011 plnění vymezeno ve vztahu k osobě (tedy k zahraniční osobě neuskutečňující svou ekonomickou činnost v tuzemsku), nýbrž se stanovuje ve vazbě na místo plnění ve třetí zemi; lépe se tak odráží účel ustanovení směrnice.<sup>121</sup>

## 4.2 Plnění bez nároku na odpočet DPH

Už v základních podmínkách, které byly uvedeny pro odpočet DPH, bylo řečeno, že nutná podmínka, kterou plátce musí splnit, je využití zdanitelného plnění k jeho ekonomické činnosti. Existují ovšem také plnění, u nichž je zákonem o DPH odpočet přímo zakázán, a to jsou plnění použita k reprezentaci. Ty podle zákona o dani z příjmů není možné zahrnout do údajů, které jsou daňově uznatelné. Jedinou výjimku tvoří pořízení dárku v rámci ekonomické činnosti.

Uvedený zákaz nalezneme v § 72 odst. 4 zákona o DPH, podle něhož nemá plátce nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění, které je použito pro reprezentaci, které není dle zvláštního právního předpisu možné uznat jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů s výjimkou § 13 odst. 8 písm. c).

---

<sup>120</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>121</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

Odpočet daně není možné uplatnit u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, která nelze podle zák. o daních z příjmů uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zákon přitom sám nedefinuje, co se rozumí použitím přijatých zdanitelných plnění pro reprezentaci, ale odkazuje na § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, jenž vymezuje tzv. výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na po hostění, občerstvení a dary. Zákaz odpočtu se nevztahuje na dárky poskytnuté zdarma v rámci ekonomické činnosti, jejichž pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč, a na obchodní vzorky.

Soudní dvůr Evropské unie rozhodoval ve věci *Danfoss A/S, AstraZeneca A/S* (sp. zn. C-371/07) mimo jiné i o otázce týkající se nároku na odpočet z občerstvení či stravování poskytnutého bezúplatně při obchodních jednáních jak obchodním partnerům, tak zaměstnancům. Šestá směrnice (rovněž i Směrnice) považuje podle čl. 6 odst. 2 tyto služby poskytnuté bezúplatně za úplatné, jsou-li poskytnuty pro potřeby zaměstnanců nebo v obecné rovině bez souvislosti s ekonomickou činností. Úkolem soudu bylo rozhodnout, zda i za okolností daného případu (tj. obchodní jednání v prostorách zaměstnavatele) lze taková plnění posoudit jako nesouvisející s ekonomickou činností, nebo zda by bylo možno za určitých podmínek souvislost s podnikem nalézt. Podle generální advokátky nemusí být plnění takové povahy vždy považována za nesouvisející s ekonomickou činností, neboť mohou být poskytnuta v zájmu podniku, a tento rys může převažovat bez ohledu na to, že plnění je obchodním partnerem nebo zaměstnancem současně spotřebováno. Podle rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v dané věci je třeba uznat, že zajištění poskytování stravy zaměstnavatelem jeho zaměstnancům mu umožňuje zejména omezit důvody přerušování schůzek. Skutečnost, že pouze zaměstnavatel může zaručit nepřetržitý a řádný průběh schůzek, ho tak může přimět k tomu, aby zajistil poskytování stravy zaměstnancům, kteří se těchto schůzek účastní. Krom toho dotčená strava sestává z chlebíčků a studených mís podávaných v jednacích místnostech za specifických okolností. Z těchto upřesnění vyplývá, že zaměstnanci si nemohou zvolit místo, čas ani způsob stravování, neboť zaměstnavatel samotný je odpovědný za tuto volbu. Za takových zvláštních okolností nemá poskytování stravy zaměstnancům zaměstnavatelem za cíl uspokojení soukromých potřeb těchto posledně uvedených a není prováděno k jiným účelům než

pro potřeby podniku. Osobní zvýhodnění, které z něho zaměstnanci získávají, se zdá být pouze druhořadým ve vztahu k potřebám podniku. Specifika, která jsou vlastní organizaci podniku, tak naznačují, že plnění spočívající v bezplatném poskytování stravy zaměstnancům nejsou prováděna k jiným účelům než pro potřeby podniku.<sup>122</sup>

Vzhledem k výše uvedenému se tedy zdá být v obecné rovině nepochybné, že ve vymezených případech je možno uplatnit nárok na odpočet daně u plnění, která jsou poskytnuta bezúplatně pro osobní potřebu zaměstnanců nebo třetích osob, a to tehdy, jestliže důvodem pro jejich poskytnutí je zájem podniku, resp. jestliže zájem podniku převažuje nad osobním prospěchem zaměstnance.

Plátce v České republice však musí vzít také v úvahu čl. 176 Směrnice, který ponechává členským státům za určitých okolností možnost zákazu odpočtu u některých přijatých plnění. Členský stát totiž může zachovat zákaz odpočtu i u přijatých plnění použitých ke zdaňované činnosti plátce, jestliže takový zákaz byl v platnosti např. ke dni jeho přistoupení k Evropské unii. Kromě osobních automobilů, u nichž byl už zákaz odpočtu zrušen, jsou to v České republice právě i náklady na reprezentaci, kam patří i náklady na pohoštění či občerstvení. Hranice mezi občerstvením a studeným obědem ve formě sendvičů pro potřeby podniku je, zdá se, neuchopitelná, domníváme se proto, že uvedený judikát je v českém prostředí v praxi těžko využitelný.<sup>123</sup>

Český zákon o DPH ani Šestá směrnice nedefinují pojem vzorek. Ze smyslu Šesté směrnice a českých právních předpisů upravujících oblast vzorků lze dovodit, že vzorek by měl být chápán jako předmět nesoucí následující atributy:

- jedná se o zboží, které poskytovatel vyrábí nebo nakupuje a hodlá jej nabízet k prodeji;
- důvodem poskytnutí vzorku je snaha vyvolat (případně zvýšit) budoucí poptávku zákazníka po zboží;
- vyzkoušením vzorku může být uspokojena potřeba tohoto zboží (např. potenciální zákazník použije vzorek pracího prášku pro praní);

---

<sup>122</sup>Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>123</sup>Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

- vzorek může být poskytnut v běžném balení, ve kterém je zboží nabízeno k prodeji, nebo ve speciálním (např. menším) balení;
- vzorek sám nemusí být označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby (např. kousek sušenky předaný při ochutnávkové akci);
- o vzorek se bude jednat i v případě, kdy plátce předává větší počet vzorků svým obchodním partnerům (distributorům), aby ti je použili výše uvedeným způsobem.

Definicí vzorků a vymezením podmínek, za kterých lze vzorky poskytovat, aniž by plátcí vznikla povinnost přiznat daň, se zabýval také Soudní dvůr Evropské unie v případě *EMI Group*, kdy došel k následující definici vzorku pro účely DPH. „Vzorkem“ ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé věty Šesté směrnice je exemplář výrobku, který je určen k jeho propagaci a který umožňuje posoudit charakteristické rysy a vlastnosti takového výrobku, aniž dojde k jiné konečné spotřebě, než je spotřeba, která je takové propagaci inherentní. Uvedený pojem nemůže být obecně omezen vnitrostátními právními předpisy na exempláře poskytnuté ve formě, která není dostupná k prodeji, nebo na první exemplář z řady totožných exemplářů poskytnutých osobou povinnou k dani stejnému příjemci, aniž takové předpisy umožňují vzít v úvahu povahu představovaného výrobku a obchodní kontext, který je vlastní každému plnění, při kterém jsou takové exempláře poskytnuty.<sup>124</sup>

Při poskytnutí daru se podle § 13 odst. 8 písm. c) zákona o DPH řídí rozsah nároku na daňový odpočet dle celkové souvislosti s uskutečňováním ekonomické činnosti. Pokud se poskytnutí daru váže k nějakému z uskutečněných plnění, která jsou vymezena v § 72 odst. 1 zákona o DPH (tj. pouze ke zdanitelným plněním), může plátce – poskytovatel daru nárokovat odpočet daně v plné výši. Váže-li se však poskytnutý dar k některému z plnění, která jsou uvedena v odst. 1, a zároveň k plnění, u nichž nevzniká nárok na odpočet, má plátce nárok na odpočet pouze v částečné

---

<sup>124</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 30. 10. 2010 ve věci *EMI Group Ltd* proti *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, sp. zn. C-581/08.

výši.<sup>125</sup> Jako příklad lze použít plátce daně, který pronajímá jednak bytový dům (příjmy z něhož jsou osvobozené a nevyplývá z nich nárok na odpočet daně), jednak administrativní budovu (z níž jsou příjmy zdanitelné). Tento plátce svým obchodním partnerům daruje kupř. kalendář v hodnotě 400 Kč bez daně. Musí potom odpočet krátit krátkým koeficientem na základě § 76 zákona o DPH.<sup>126</sup> Jiným příkladem je plátce poskytující ekonomické poradenství šesti klientům a zajišťující zprostředkování pojištění dalším čtyřem klientům. Všem deseti dá vánoční dárek – soupravu plnicích per do 500 Kč bez daně. Pouze u šesti setů, jež poskytl v souvislosti se svým zdanitelným plněním, mu vzniká nárok na odpočet daně.<sup>127</sup>

V některých případech je problematické určit, jestli a v jaké míře je zdanitelné plnění použito k realizaci ekonomické činnosti. Sporné situace řeší judikatura Evropského soudního dvora, a to konkrétně v těchto případech:

- nákup za účelem uskutečnění zdanitelného plnění, ke kterému ale nakonec nedošlo;
- režijní náklady.

V České republice se k této problematice vztahuje rozsudek, který se týkal sporu o to, jestli se mohou náklady na reklamu považovat za zdanitelné plnění přijaté pro ekonomickou činnost, a dále rozsudek, jenž nepřiznal nárok na daňový odpočet u plnění použitého pro plnění osvobozené od daně. Žalobce vznesl nárok na finanční úřad, aby mu byla odpočtena DPH; tento nárok odvíjel o přijatého zdanitelného plnění za uskutečnění reklamy, kterou zadal. Reklama byla založena na umístění reklamních nápisů na soutěžní vozidla automobilové rallye. Nápisy měly podobu TRIMA či TRIMA EDM. Správce daně však uplatněné nároky nepřijal, jeho názor podpořil také žalovaný, který uvedl, že žalobce neuvedl důkaz o použití předmětných zdanitelných

---

<sup>125</sup>LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>126</sup>LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>127</sup>GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

plnění k podnikání na základě § 19 odst. 1 zákona ČNR 588/1992 Sb., příp. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný také tvrdil, že samotný název TRIMA či TRIMA EDM je neprůkazný coby reklama na konkrétní podnik, neboť neobsahuje přesné označení tohoto podniku, jeho adresu nebo adresu provozovny atp. Rozhodnutí soudu znělo, že nárok na odpočet daně vzniká i u služeb, které jsou poskytnuty ve formě reklamního nápisu, a to za podmínky, že je z nápisu jasné a patrné, kým a kde je prodej uskutečňován, co je objektem tohoto prodeje, nebo i v případě, že je v nápisu zmíněno pouhé logo či obchodní firma. Toto rozhodnutí soud odůvodnil tím, že plátce daně bezpochyby přijatá zdanitelná plnění využije v podnikání, jestliže je použije pro účely, jež s ním souvisejí (podle zákona o DPH). Z § 2 odst. 1 obchodního zákoníku plyne, že podnikání představuje soustavnou činnost, kterou provádí vlastním jménem a na vlastní zodpovědnost podnikatel, jehož účelem je dosažení zisku. Pokud tedy plátce daně využije přijatá zdanitelná plnění vztahující se k jeho podnikatelské činnosti k dosažení zisku, nastane výše popsaná souvislost a tudíž můžeme hovořit o využití plnění k účelům souvisejícím s podnikáním (zákon o DPH užívá termín ekonomická činnost). Také služba poskytnutá formou reklamního nápisu, který slouží k prezentaci podnikání plátce daně, plní zcela nepochybně charakteristiku zdanitelného plnění přijatého pro účely související s ekonomickou činností. Z nápisu musí být zřejmé (aby plnil svoji funkci), kdo a kde něco prodává, upřesnění druhu zboží; tímto potenciální zákazník nabude elementární poznatky o prezentovaném produktu. Podobného účinku však lze dosáhnout i tím, že reklamní nápis se bude skládat pouze z obchodní firmy (příp. fakultativního dodatku k firmě, jedná-li se o fyzickou osobu), dokonce i jen z loga společnosti neobsahujícího žádné verbální prvky, ale pouze grafické znaky. Hlavním účelem reklamy totiž je podat krátkou a zároveň výstižnou informaci o tom, že existuje tento konkrétní daňový subjekt s jistou nabídkou produktů/služeb. Reklama přitom může propagovat subjekt samotný či zdůraznit nabízené zboží.<sup>128</sup>

Jako další příklad lze uvést problematiku poskytování pitné vody na pracovišti a zajištění stravování zaměstnanců. Podle rozhodnutí Koordinačního výboru

---

<sup>128</sup>Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2004, sp. zn. 11 Ca 28/2003.

Ministerstva financí s Komorou daňových poradců mají plátcí nárok na odpočet DPH v plné výši, neboť výše uvedené poskytují v rámci (a v zájmu) podnikání.<sup>129</sup>

Daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je charakterizována v § 72 odst. 2 zákona o DPH. Uplatňuje se na zboží, nemovitost či službu, ve všech případech nejen na to, co již plátce obdržel, ale také na to, co obdržet má; dále na zboží, jež plátce pořídil v jiném členském státě nebo dovezl ze třetí země; nakonec také se uplatňuje „v případě plnění podle § 13 odst. 8 písm. c)“.<sup>130</sup> V ustanovení zákona je přímo uvedeno spojení „daň uplatněná podle zákona o DPH“, což tady znamená, že od 1. 4. 2011 už nelze uplatňovat nárok na odpočet chybně stanovené daně.<sup>131</sup>

Uplatnění odpočtu daně znamená na základě § 72 odst. 3 zákona o DPH uvedení daně na vstupu do daňového přiznání. Nárok na daňový odpočet lze případně uplatnit také při daňové kontrole.<sup>132</sup> Jak autor výše uváděl v § 72 odst. 4 je definováno plnění, u kterého nevzniká nárok na odpočet DPH. Nárok na částečný odpočet (autor o něm bude mluvit dále v samostatné kapitole, zde ho jen stručně zmíní) se stanovuje za podmínek stanovených v § 72 odst. 6, podle něhož „použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně („odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo § 76.“<sup>133</sup>

Zásadní změnu § 72 přinesla novela zákona, která nabyla účinnosti 1. 4. 2011. Jejím obsahem je mj. celková změna pravidel, která se vážou k uplatnění nároku na daňový odpočet a jeho úpravě. Jednotlivé paragrafy změnilly strukturu, terminologie a systémové vazby jednotlivých ustanovení byly sjednoceny. Novela tak zároveň odpověděla na problémy, které přinesla praxe. Díky této novele došlo rovněž k zavedení

---

<sup>129</sup>Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného 20. 5. 2009 [online]. [cit. 2013-11-03]. Dostupné z <http://www.uds.cz/download/KVKDP20052009.pdf-registraci.aspx>

<sup>130</sup>Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>131</sup>LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>132</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

<sup>133</sup>Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

určitých zásad, jež vyplývají ze zavedené judikatury Soudního dvora Evropské unie nebo vycházejí ze Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně, která je pro členské státy povinná. Novela přinesla i některé postupy pro členské státy fakultativní: např. nový institut přenesení daňové povinnosti (§ 92a zákona o DPH) či ručení za daň dodavatele (§ 109, § 109a), v jehož případě došlo k velkým diskuzím. Kompletní změnou tedy prošlo znění ustanovení „Odpočtu daně“, tedy dílu 10 zákona o DPH zahrnujícího ustanovení § 72 až § 79.<sup>134, 135</sup>

Směrnice ustanovila některé úpravy pro členské státy jako volitelné, aby se aplikace pravidel v praxi zjednodušila a také aby byla dodržena zásady neutrality zatížení daňových plátců, nicméně dle Galočíka „*povinnost prokazovat nárok na odpočet fyzickou držbou (tuzemská zdanitelná plnění) daňového dokladu zrovna neutralitou nehýří.*“<sup>136</sup>

Novela zákona o DPH z roku 2012 ani novela zákona s účinností od 1. 1. 2013 se již ustanovení § 72 netýkaly.

### 4.3 Okamžik vzniku nároku na odpočet

Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH vzniká plátcí nárok na odpočet daně v tu chvíli, kdy mu vznikla povinnost přiznat tuto daň.<sup>137</sup> Podle § 73 odst. 3 zákona o DPH je lhůta pro uplatnění tohoto nároku stanovena na 3 roky. Výchozím okamžikem tedy není chvíle, kdy je plátcí dodán daňový doklad.

- **PŘÍKLAD**

Plátce daně zakoupí dne 27. 8. 2013 na sklad zboží. Dodavatel musí přiznat daň na

---

<sup>134</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Novela zákona o DPH 2011 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 5. vyd. Praha: VOX, 2011. ISBN 978-80-86324-95-1.

<sup>135</sup> Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně.

<sup>136</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>137</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

výstupu za měsíc srpen. Odběratel obdrží daňový doklad na přijaté plnění až 1. října 2013. Daňový odpočet tedy může uplatňovat nejdříve na měsíc říjen. Nicméně tříletá lhůta, jak jsme uvedli výše, běží již od prvního dne měsíce, který následuje po zdaňovacím období, v němž vznikl nárok na odpočet, tedy u tohoto příkladu se počítá od 1. 9. 2013.<sup>138</sup>

Plátce tudíž má nárok na odpočet daně v den, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu přijatého zdanitelného plnění. Nelze to však chápat tak, že odpočet daně se váže až na uplatnění daně na výstupu plátcem, který přijal zdanitelné plnění, kupř. ve vazbě na prodej nakoupeného zboží.<sup>139</sup>

#### 4.4 Nárok na odpočet při registraci a zrušení registrace

Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace je upraven v ustanovení § 79 zákona o DPH. Podle odst. 1 tohoto zákona má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění pořízeného v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, pokud je takové plnění k tomuto dni součástí jejího obchodního majetku.<sup>140</sup> V odst. 2 je řečeno, že způsob uplatnění tohoto nároku na odpočet, jeho rozsah a podmínky jsou uvedeny v § 72 až § 78d. K výpočtu částky nároku na odpočet daně dlouhodobého majetku se používá ustanovení v § 78, odst. 2.

Podle odst. 3 je možno nárok na daňový odpočet uplatnit „za zdaňovací období, do něhož spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem“.<sup>141</sup>

Kvůli novele zákona s platností od 1. 1. 2013 došlo ke změně struktury uspořádání uplatnění a úpravy nároku na daňový odpočet při registraci a při neregistraci plátce. Výše popsané první tři odstavce jsou v novele nové a vztahují se k momentu, kdy se z osoby s povinností k dani stal plátce s uvedením nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která byla pořízena ve dvanácti měsíční lhůtě před

<sup>138</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>139</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

<sup>140</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>141</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

datem registrace, a to v případě zdanitelného plnění, jež tvoří k datu registrace součást jejího obchodního majetku. Zároveň tyto odstavce přinesly jisté formulační změny související se změnou koncepce registrace (resp. plátcovství) – novinkou je, že se nárok na odpočet daně bude odvíjet od momentu, kdy se osoba povinná k dani změnila v plátce, nikoliv tedy od okamžiku, kdy se zaregistrovala. Nárok na odpočet je možné na základě odst. 1 a 2 uplatnit za zdaňovací období, jehož součástí je den, kdy se z osoby povinné k dani stal plátce.<sup>142</sup>

Právní úpravou platnou od 1. 1. 2009 se změnilo také to, že si plátce může nárokovat odpočet daně také u zboží, které pořídil během minulých dvanácti měsíců (před datem registrace) a které k datu registrace již samostatně netvoří jeho obchodní majetek, ale změnilo se v součást hmotného majetku nebo případně odpisovaného nehmotného majetku, jež vymezuje zákon o daních z příjmů, nebo součástí pozemků či zásob, které k datu registrace představují jeho obchodní majetek. Kromě toho plátcí vzniká nárok na daňový odpočet, pokud dováží zboží nebo pořizuje nemovitost. Na rozdíl od dosavadní úpravy, od roku 2009 může plátce nárokovat odpočet rovněž u služeb, které pořídil ve 12měsíční lhůtě před datem registrace a k datu registrace tvoří jeho obchodní majetek (tzn. prakticky u nehmotného majetku). Nárok na odpočet vzniká také u služeb, které byly rovněž pořízeny během posledních 12 měsíců, ale samostatně už obchodním majetkem plátce nejsou, nýbrž představují součást jeho hmotného majetku nebo odepisovaného nehmotného majetku, pozemků či zásob, které naopak jsou k datu registrace obchodním majetkem plátce. Jako datum registrace chápeme datum, kdy nabylo rozhodnutí o registraci účinnost; datum pořízení je potom to datum, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění (toto datum je součástí údajů na daňovém dokladu). Je-li pořízen majetek dlouhodobý, od 1. 1. 2011 je nárok na odpočet daně uplatňován totožně jako u úpravy odpočtu daně. Osoba, která má v úmyslu provozovat ekonomickou činnost, k čemuž vydala první investice, je posuzována jako osoba podléhající dani podle judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Novela účinná k 1. 1. 2013 přinesla zásadní změnu do podoby tohoto paragrafu. Počínaje 1. 1. 2013 obsahuje paragraf 79 ZDPH „pouze“ první tři odstavce z textu

---

<sup>142</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

tohoto paragrafu platného do 31. prosince 2012, které se vztahují k okamžiku, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem. Zároveň se do textace tohoto paragrafu promítl změna koncepce registrace, resp. plátcovství. Nově se tak roční lhůta pro nárok na odpočet daně váže k okamžiku, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem, nikoli ke dni, kdy byla zaregistrována.

Původní odstavce 4 až 7 tohoto paragrafu ve znění platném do 31. 12. 2012, týkající se úpravy uplatněného odpočtu daně při zrušení registrace plátce, se přesouvají do nového § 79a zákona o DPH. Novela účinná k 1. 1. 2013 doplnila do zákona ještě § 79b, do kterého byla přesunuta ustanovení upravující nárok na odpočet daně v případě úmrtí plátce obsažená původně v § 106 odst. 5 ve znění platném do 31. 12. 2012. A také nový § 79c, do kterého bylo přesunuto ustanovení vymezující případy, kdy při zrušení registrace není povinnost provádět úpravy nároku na odpočet daně, obsažené původně v § 106 odst. 6 a § 106a odst. 10 zákona o DPH.

Zrušení registrace je upraveno v § 79a. Jak uvedl autor výše v textu do nové verze § 79a se přemístily odstavce 4 až 7 z původního § 79.

Na základě § 79a odst. 1 „*Při zrušení registrace je plátce povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je ke dni zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část*“.<sup>143</sup>

Z odst. 1 tedy plyne, že pokud plátce zruší registraci, je obecně nucen snížit uplatněný nárok na daňový odpočet, a to u majetku tvořícího k termínu zrušení registrace jeho obchodní majetek, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet (v plné i částečné výši). Při odpočtu nadále postupuje podle pravidel, jež jsou uvedena v § 78d odst. 2, § 75 a 78c.<sup>144</sup>

Snížení odpočtu daně se týká určitého majetku, především hmotného, odpisovaného nehmotného a zásob. Ke snížení daňového odpočtu za poslední zdaňovací období musí dojít předtím, než je registrace zrušena. Částka sníženého nároku na odpočet je stanovena stejně jako při úpravě odpočtu v případě, že jde o hmotný majetek, odpisovaný nehmotný majetek, příp. pozemky, jež tvoří dlouhodobý

---

<sup>143</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>144</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

hmotný majetek.

§ 79a odst. 2 stanovuje, že „*částka snížení nároku na odpočet daně u nedokončeného majetku, u úplat za zdanitelná plnění, která se do dne předcházejícího dni zrušení registrace neuskutečnila, a u zásob se určí ve výši uplatněného odpočtu daně.*<sup>145</sup> Částka sníženého nároku na daňový odpočet u dlouhodobého majetku se vypočítá podle § 78d odst. 2 zákona o DPH.

Dle ustanovení § 79a odst. 3 zákona o DPH je možné ustanovení obsažená v odstavci 1 tohoto paragrafu použít rovněž u:

- majetku, který plátce nabyt podle rozhodnutí o privatizaci na základě zákona, který upravuje podmínky pro převod státního majetku na jiné osoby
- majetku, který plátce nabyt pomocí smlouvy o prodeji podniku nebo vkladu podniku
- majetku, který představuje součást jmění, jež bylo převedeno během přeměny družstva nebo společnosti
- majetku, který je spravovaný plátcem coby oprávněnou osobou za účelem pokračování v realizaci ekonomické činnosti po zesnulém plátcí
- majetku, který byl plátcí vydán coby dědici, jenž bude po skončení dědického řízení pokračovat v realizaci ekonomické činnosti po zesnulém plátcí.

Odst. 3 předmětného ustanovení vyjmenovává majetek, u kterého se postupuje podobně pro snížení uplatněného nároku na daňový odpočet – jedná se o majetek získaný v privatizaci, dědickým řízením atd.

V § 79a odst. 4 zákona o DPH je uvedeno, že má plátce povinnost snížit daňový odpočet tak, jak je stanoveno v odst. 1 až 3, a to za poslední zdaňovací období registrace.<sup>146</sup>

---

<sup>145</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>146</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

## 5 NÁROK NA ODPOČET DPH V ČÁSTEČNÉ VÝŠI

Nárok na odpočet DPH v částečné výši se odvíjí od § 72 odst. 6 zákona o DPH. V něm je uvedeno, že částečný odpočet plátce uplatňuje tehdy, je-li přijaté zdanitelné plnění určeno jak pro účely zakládající nárok na odpočet daně, tak pro účely jiné. Výše odpočtu daně se stanovuje podle postupu, který je uveden v § 75 (výpočet **daňového odpočtu v poměrné výši**) a § 76 (**výpočet daně v krácené výši**).<sup>147</sup>

Zásadní změnou prošel § 72, a to díky novele zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2011. Ta zpřísnila jednak obecné podmínky pro daňový odpočet, jednak režim krácení u tzv. poměrného krácení.<sup>148</sup>

Novela účinná od 1. 4. 2011 zcela změnila i obsah § 75 zákona o DPH, který nově upravuje postup plátce při využití přijatých zdanitelných plnění jak pro ekonomickou, tak pro neekonomickou činnost. Před zmíněnou novelou bylo možno najít odpovídající ustanovení v § 72 odst. 5. Protože při výkonu činnosti, která ve smyslu zákona o DPH není činností ekonomickou, jedná plátce v postavení konečného spotřebitele, nemůže nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit, při smíšeném použití přijatého plnění (pro ekonomickou a neekonomickou činnost) je tedy třeba odpočet krátit.

K použití přijatého zdanitelného plnění pro obě dvě kategorie činností dochází v různém rozsahu téměř u všech plátců. Podnikatelé použijí například nakoupený automobil a služby související s jeho údržbou pro podnik i pro zaměstnance, jestliže mu umožní jeho využití i pro soukromé účely, veřejnoprávní subjekty pořizují zboží či služby pro současné využití pro ekonomickou činnost i výkon veřejné správy, neziskové subjekty upotřebí zboží a služby jak pro svoji bezúplatnou činnost, tak pro činnost ekonomickou, a podnikatelé-fyzické osoby je nakupují pro částečné využití v rámci svého podnikání a částečné využití soukromé. V této souvislosti odkazujeme na komentář k § 5, který vymezuje ekonomickou činnost.<sup>149</sup>

<sup>147</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>148</sup> AMBROŽ, J. *DPH v praxi*. 1. vyd. Praha: Vydavatelství Vladimír Vyskočil, 2011. ISBN 978-86296-39-5.

<sup>149</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní

## 5.1 Nárok v poměrné výši

Způsob, jakým se vypočítá daňový odpočet v poměrné výši, je stanoven v ustanovení § 75 zákona o DPH. Obsahem odst. 1 je obecná zásada, že na přijaté zdanitelné plnění, které slouží jak k ekonomické činnosti, tak k jiným účelům, lze nárokovat pouze odpočet v poměrné výši. Poměr odpovídá rozsahu, v jakém je přijaté zdanitelné plnění použito pro ekonomickou činnost.<sup>150</sup>

### 5.1.1 Ekonomická činnost

Co se rozumí ekonomickou činností, stanoví § 5 odst. 2 zákona o DPH. Vymezení je velmi široké, takže lze předpokládat, že postihne převážnou většinou aktivit neziskových subjektů. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, to znamená, že pokud by nebyl využíván soustavně nebo nebyl využíván za účelem získání příjmů, o ekonomickou činnost by se nejednalo. Ekonomickou činností také není činnost zaměstnanců, tento případ se ale u neziskových subjektů jako právnických osob aplikovat nebude.

Z pohledu ekonomické činnosti je potom významné ustanovení § 5 odst. 3 zákona o DPH, podle kterého se 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 *při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu*. A protože se tyto osoby nepovažují za osobu povinnou k dani, potom se výkon působnosti veřejné správy nepovažuje za ekonomickou činnost. Neplatí to ale v případě, že uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže. A navíc, pokud tyto subjekty uskutečňují činnosti uvedené v příloze č. 1 k zákonu o DPH, považují se za osoby

---

stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>150</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

povinné k dani, to znamená, že tyto činnosti se za ekonomickou činnost považují. Jedná se o:

- dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny,
- dodání nového zboží vyrobeného za účelem prodeje,
- služby telekomunikační,
- doprava osobní a nákladní,
- skladování, přístavní a letištní služby,
- služby cestovních kanceláří a agentur, průvodcovské služby,
- služby reklamních agentur,
- služby pořádání výstav, veletrhů a kongresů,
- provozování prodejen pro zaměstnance, kantýn, závodních a podobných jídelen,
- služby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání jiné než osvobozené od daně podle § 53 zákona o DPH,
- plnění uskutečněná Státním zemědělským intervenčním fondem týkající se dodání zemědělských a potravinářských výrobků podle předpisů platných pro činnost tohoto fondu.

Je tedy možné konstatovat, že činnosti vymezené v příloze č. 1 se vždy považují za ekonomickou činnost, i když je vykonávají vyjmenované subjekty v rámci výkonu veřejné správy. I když je pravdou, že zpravidla se jedná o činnosti, které podmínky výkonu veřejné správy splňovat nemohou a jedná se proto o plnění, která by měla být předmětem daně bez dalších pochybností.

Veřejná správa není vymezena ani v zákoně o DPH, ani v předpisech Evropské unie, je tedy nutné vyjít z rozsudků Soudního dvora Evropské unie. Za stěžejní je v tomto směru považován rozsudek ve věci *Fazenda Pública proti Camara Municipal do Porto*, podle kterého lze veřejnou správu charakterizovat jako činnosti, při které subjekt vystupuje jako orgán veřejné správy, a to v rámci zvláštního právního předpisu platného pro veřejnoprávní subjekty a nikoliv za stejných podmínek, které platí pro subjekty soukromého práva. Je tedy možné konstatovat, že pokud je činnost vykonávána v rámci veřejnoprávní normy platné pro tyto subjekty, aniž by tuto činnost

mohla stejným způsobem a na základě stejného právního předpisu provádět soukromá osoba, potom jde o výkon veřejné správy. Je nutné zdůraznit, že nelze posuzovat pouze jednotlivé činnosti podle své povahy, ale také podle právního předpisu, na základě kterého je tato činnost vykonávána.<sup>151</sup>

Z judikatury Soudního dvora Evropské unie také vyplývá, že podmínkou pro uplatnění ustanovení § 5 odst. 3 zákona o DPH je začlenění příslušného subjektu do veřejné správy. Pokud tedy obec zřídí např. příspěvkovou organizaci, aby za ní, na její účet a jejím jménem vykonávala určitou činnost veřejné správy, potom jsou podmínky pro uplatnění postupu § 5 odst. 3 zákona o DPH splněny. Pokud by ale obec např. uzavřela mandátní smlouvu na výkon určité činnosti se soukromým subjektem, potom se ale o subjekt začleněný do veřejné správy nejedná a jednalo by se o činnost, která by byla předmětem daně (viz např. rozsudek Soudního dvora ve věci Komise proti Portugalsku, sp. zn. C-462/05).<sup>152</sup>

#### • PŘÍKLAD

Obec nakoupí zahradní traktor, který bude používat zejména k údržbě veřejné zeleně, ale předpokládá i jeho použití k poskytování služeb občanům za úplatu (údržba zeleně na zakázku na soukromých pozemcích), případně jeho zapůjčení za úplatu zájemcům z řad veřejnosti. V tomto případě platí, nárok na odpočet je možné uplatnit pouze v poměrné výši, protože pořízený traktor, tedy přijaté zdanitelné plnění, obec použije jak v rámci svých ekonomických činností (údržba soukromých pozemků, pronájem), tak pro účely s nimi nesouvisejícími (údržba veřejné zeleně, která ekonomickou činností není).

Z pohledu neziskových subjektů je ještě nutné se zastavit u případů služeb poskytovaných bezúplatně, které jsou financovány z přijatých dotací či příspěvků. Dotace či příspěvek nelze považovat za úplatu za takto poskytnuté služby, a proto poskytování těchto služeb není předmětem daně a není považováno za ekonomickou

---

<sup>151</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 12. 2000 ve věci Fazenda Pública proti Camara Municipal do Porto, sp. zn. C-446/98.

<sup>152</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

činnost. Z toho tedy vyplývá, že pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pouze pro účely těchto činností, nemá nárok na odpočet daně vůbec, pokud je použije pro tyto činnosti i pro účely své ekonomické činnosti, musí opět použít poměrný odpočet, resp. odpočet daně lze uplatnit pouze v poměrné výši.<sup>153</sup>

- **PŘÍKLAD**

Příspěvková organizace zřízená krajem, střední škola, plátce DPH, obdržela fakturu - daňový doklad za spotřebu tepelné energie v budově školy. Budovu používá jak pro účely výuky, která je financovaná z dotací a příspěvků od zřizovatele, tak pro účely ekonomické činnosti (realizace komerčních kurzů v oblasti ICT). Přijaté zdanitelné plnění (tepelná energie) tak bylo použito jak pro účely ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, odpočet daně lze uplatnit pouze v poměrné výši.<sup>154</sup>

### **5.1.2 Kritéria při výpočtu poměrné výše odpočtu**

Zákon přitom nestanoví konkrétní postup a kritéria, jež by měla být při výpočtu poměrné výše odpočtu daně použita. Tato pravidla nevyplývají ani ze Směrnice, neboť Směrnice nechává stanovení vhodných pravidel na jednotlivých členských státech. K problematice se Soudní dvůr Evropské unie vyjádřil v případě *Securenta* následujícím způsobem:

Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba uvést, že ustanovení Šesté směrnice neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody nebo kritéria, které členské státy musí uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda připadají na hospodářské nebo nehopodářské činnosti. Jak totiž uvedla Komise, pravidla obsažená v čl. 17 odst. 5 a v čl. 19 Šesté směrnice se týkají DPH odvedené na vstupu, kterou jsou zatíženy výdaje výlučně spojené s hospodářskými činnostmi, přičemž rozdělují uvedené činnosti na činnosti podléhající dani, které zakládají nárok na odpočet daně, a od daně osvobozené, které takový nárok

---

<sup>153</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>154</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

nezakládají. Za těchto podmínek, a aby mohly osoby povinné k dani provést nezbytné výpočty, je na členských státech, aby stanovily metody a kritéria, které jsou vhodné k tomuto účelu, při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH. V tomto ohledu Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že pokud Šestá směrnice neobsahuje vodítka nezbytná pro takové výpočty, členské státy mají povinnost vykonat uvedenou pravomoc za předpokladu, že zohlední účel a strukturu Šesté směrnice. Konkrétně musí opatření, která členské státy mají v tomto ohledu přijmout, dodržovat zásadu daňové neutrality, na které je založen společný systém DPH. Členské státy musí tudíž vykonávat svoji posuzovací pravomoc způsobem, který zaručí, že se odpočet uskuteční pouze u části DPH, která je poměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet. Musí tudíž dbát na to, aby výpočet podílu hospodářských činností k nehospodářským činnostem objektivně odrážel podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností. Je třeba dodat, že v rámci výkonu uvedené pravomoci mohou členské státy případně uplatnit klíč rozdělení podle povahy investic nebo klíč rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč, aniž by se musely omezovat na jednu z těchto metod. Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti ve smyslu Šesté směrnice spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit účel a systematiku této Směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.<sup>155</sup>

Tyto závěry potvrdil Soudní dvůr Evropské unie i v případě *Portugal Telecom SGPS, SA*, který se zabýval otázkou uplatnění nároku na odpočet holdingovou společností, která poskytuje administrativně technické a manažerské služby společností, v nichž má kapitálovou účast, přičemž společnost tyto služby fakturovala svým dceřiným společností za tytéž ceny, za něž je sama nakoupila, navýšené o DPH. Společnost si uplatnila u nakoupených služeb nárok na odpočet v plné výši, správce daně po provedení kontroly dospěl k závěru, že společnost má nárok na odpočet „pouze“ v částečné výši. Soudní dvůr Evropské unie došel k závěru, že tato holdingová

---

<sup>155</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. 3. 2008 ve věci *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* proti *Finanzamt Göttingen*, sp. zn. C-437/06.

společnost, může u zboží a služeb, které dále fakturuje dceřiným společností, odpočíst částku daně zaplacenou na vstupu za podmínky, že služby přijaté na vstupu mají přímou, bezprostřední a nepochybnou souvislost s hospodářskými plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Využívá-li holdingová společnost uvedené zboží a služby k ekonomickým plněním zakládajícím nárok na odpočet i k ekonomickým plněním nezakládajícím nárok na odpočet, lze odpočíst pouze podíl daně, který připadá na hodnotu plnění zakládajících nárok na odpočet daně. Jsou-li uvedené zboží a služby využity k ekonomickým činnostem i k neekonomickým činnostem, ustanovení směrnice se nepoužijí a metody odpočtu a rozdělení vymezují členské státy, které musí při výkonu této pravomoci zohlednit účel a systematiku směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.<sup>156</sup>

Vzhledem k tomu, že zákon o DPH nestanoví konkrétní postup při uplatnění poměrné výše nároku na odpočet daně, mělo by být podle našeho názoru ze strany finančních úřadů v zásadě akceptováno jakékoli vhodné kritérium zvolené daným plátcem daně pro konkrétní případ využití přijatého plnění. Je nicméně nasnadě, že v praxi může být stanovení poměrné výše nároku na odpočet daně obtížné.

V současnosti je již zažitý postup při určení poměrné výše odpočtu v případě soukromého využívání služebních automobilů. Pokud je takto používaný automobil plátcem například pronajat, je při stanovení poměrné výše nároku na odpočet daně na vstupu uplatňován jako kritérium poměr počtu kilometrů ujetých pro služební účely k celkové výši kilometrů ujetých v období, na které se tento nájem vztahuje. Stanovení poměrné výše odpočtu v těchto případech je pak velmi jednoduché. Je-li pro smíšené účely používána budova, bude správným a pravděpodobně nejčastěji používaným kritériem poměr podlahové plochy využívané k oběma činnostem, i když nelze vyloučit ani hledisko jiné (např. poměr počtu hodin, po které je budova k jednotlivým činnostem využívána).

Je důležité si uvědomit, že poměrů využití, a tedy i klíčů k výpočtu nároku na odpočet může mít plátce tolik, kolik přijatých zdanitelných plnění ke smíšeným účelům

---

<sup>156</sup> Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 9. 2012 ve věci Portugal Telecom SGPS SA proti Fazenda Pública, sp. zn. C-496/11.

používá. Důvodem je skutečnost, že vzájemný poměr použití pro obě činnosti u jednotlivých přijatých zdanitelných plnění může být u každého přijatého plnění jiný.<sup>157</sup>

### 5.1.3 Odpočet daně v plné výši

V odst. 2 je uvedena možnost uplatnit odpočet daně v plné výši, a to i pro výše uvedené přijaté zdanitelné plnění, které neslouží výhradně ekonomické činnosti. Potom ale *část přijatého zdanitelného plnění, kterou použije pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi, se považuje za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a).*<sup>158</sup> Tento postup nelze využít, jedná-li se o dlouhodobý majetek, u něhož se musí vždy přistoupit k poměrnému krácení.<sup>159</sup>

Pokud má tedy plátce povinnost poměrného krácení přijatého zdanitelného plnění, může zvolit jeden z následujících dvou postupů:

- a) uplatnit nárok na odpočet, který je krácen poměrovým koeficientem,
- b) uplatnit nárok na odpočet v plné výši a považovat část plnění nesouvisející s ekonomickou činností za dodání zboží či poskytnutí služby a zaplatit tedy za ni daň na výstupu (= princip dodání sám sobě).

### 5.1.4 Matematický postup při výpočtu koeficientu, jímž se krátí nárok na odpočet daně

V odst. 3 je znázorněn postup výpočtu poměrného odpočtu, který se stanoví jako součin, v němž jednoho činitele představuje daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění a druhým činitelem je poměrný koeficient, tj. podíl využití tohoto plnění pro ekonomickou činnost, vyjádřený v procentech a zaokrouhlený nahoru na celé procento.

---

<sup>157</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>158</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>159</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

### 5.1.5 Kvalifikovaný odhad plátce

Situaci, kdy nelze v momentě uplatnění odpočtu daně kvantifikovat poměrný koeficient, neboť skutečný podíl použití ještě není znám, upravuje odst. 4. Podle něj je tento podíl stanoven kvalifikovaným odhadem plátce. Až skončí kalendářní rok, v němž plátce uplatnil nárok na odpočet daně, je třeba zohlednit reálný podíl využití daného plnění k plátcově ekonomické činnosti. Byl-li odhad plátce o více než 10 % rozdílný oproti skutečnému podílu, dojde k opravě výšky uplatněného odpočtu. Pokud je stanovená částka opravy kladná, má plátce právo odpočet opravit, pokud je však záporná, je k tomu povinen. Oprava se provádí v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období v kalendářním roce, v němž je plátce oprávněn k uplatnění nároku na daňový odpočet, k němuž se oprava vztahuje.

### 5.1.6 Shrnutí

Ustanovení § 75 se pozměnilo jednak novelou zákona o DPH, která nabyla účinnosti 1. 4. 2011 a v níž se uplatnily změny plynoucí z čerstvě přijaté směrnice 2009/162/EU, jednak novelou s účinností od 1. 1. 2012. Novela účinná od 1. 1. 2013 již § 75 nijak nepoznamenala.

Shrneme-li výše uvedené, tak dospějeme k názoru, že se ustanovení § 75 v praxi často používá např. v případě zakoupení osobního automobilu, který bude zaměstnancům sloužit i pro soukromé jízdy, nákupu nemovitosti, jež plátce využije nejen pro podnikání, ale i pro bydlení atp. Pořizuje-li plátce dlouhodobý majetek, který bude zčásti využíván pro ekonomickou činnost a zčásti k osobním účelům, musí při uplatnění nároku na odpočet daně využít poměrný koeficient, tedy řídit se pouze obecným ustanovením v odst. 1. Poměrný koeficient je stanoven samostatně plátcem, a to na základě reálného podílu využívání k ekonomické činnosti.<sup>160</sup>

---

<sup>160</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

## • PŘÍKLAD

Pořízení fotoaparátu, jehož pořizovací cena nepřesáhne 40 000 Kč, s částečným využitím k ekonomické činnosti plátce daně, který je znalcem v oboru nemovitostí, si zakoupí fotoaparát, jehož pořizovací cena bez daně byla 20 000 Kč. Sazba daně činí 21 %, čili cena fotoaparátu vzroste o 4 200 Kč. Fotoaparát má v úmyslu používat jednak pro svoji ekonomickou činnost, jednak soukromě. Nemá tedy nárok na odpočet daně v plné výši, neboť se na něj vztahuje § 75 zákona o DPH. Protože se nejedná o dlouhodobý majetek, může se zachovat dvěma způsoby:

1) na základě odst. 1 uplatní odpočet v poměrné výši. Odhadne rozsah použití fotoaparátu ke své ekonomické činnosti – např. na 60 %, a tudíž může vznést nárok na odpočet daně ve výši 2 520 Kč.

2) na základě odst. 2 uplatní nárok na odpočet v plné výši plynoucí z přijatého daňového dokladu. Poté bude část, kterou nepoužije pro své ekonomické činnosti, považovat za službu poskytnutou podle § 14 odst. 2 písm. a). Za každé zdaňovací období bude stanovovat základ daně pro odvod DPH dle § 36 písm. b), tedy jako výšku celkových nákladů, jež byly vynaloženy na poskytnutí této služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Plátce si vypočítá, jakou hodnotu má určitá jednotka (hodina, den) z pořizovací ceny fotoaparátu a nákladů se službou souvisejících, poté stanoví, kolik jednotek využil pro ekonomickou činnost a kolik pro soukromé využití. Při této kalkulaci může vzít v potaz, jakou má fotoaparát životnost nebo jak dlouho bude firmou využíván před vyřazením z obchodního majetku.

Pokud plátce nemůže v momentě uplatnění odpočtu daně stanovit přesnou výši poměrného koeficientu, neboť ještě nezná skutečný podíl použití, stanoví jej kvalifikovaným odhadem. Na konci kalendářního roku plátce skutečný podíl zohlední a srovná s odhadnutým koeficientem. Řekněme, že jej plátce odhadl na 60 % a na konci roku jej vypočítá jako 65 % - pak nemusí nárok na odpočet nijak upravovat, neboť se jeho odhad a realita neliší o více než 10 %. Pokud by však na konci roku skutečný podíl představoval 73 %, bude odpočet na konci roku upraven. V daňovém přiznání se na řádek 45 vypíše navýšení odpočtu jako kladné částky, tj. ze 60 % na 73 %, což z částky

4 200 Kč představuje nárok na odpočet ve výši 546 Kč.<sup>161</sup>

Také následující rozsudek je příkladem uplatnění § 75 odst. 1 zákona o DPH. Finanční úřad provedl kontrolu a doměřil stěžovatelce DPH, jelikož snížená sazba DPH za zhotovení čističky odpadních vod, elektrické přípojky a kanalizace nebyla správcem daně uznána. Také byla z nároku na odpočet daně vyloučena zdanitelná plnění, která souvisela s pořízením stavebních pozemků. Stěžovatelka se odvolala k Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, avšak to její odvolání zamítlo. Toto rozhodnutí napadla stěžovatelka správní žalobou, kterou však krajský soud v Hradci Králové uznal jako nedůvodnou a zamítl. Dalším krokem stěžovatelky byla kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, ale i ta byla zamítnuta. Nejvyšší správní soud odůvodnil své stanovisko tím, že předmětná zařízení jsou sice podle § 48 odst. 2 zákona o DPH jistým způsobem pevně spojena s bytovým domem, nicméně z toho automaticky neplyne, že jsou do nich zabudována jako jejich součást. Stěžovatelka neuvedla k jejich technickému provedení nic konkrétního, co by svědčilo o opaku. V otázce odpočtu daně se Nejvyšší správní soud zcela shodnul se závěry správního soudu I. stupně. Potvrdil, že jak správce daně, tak správní soud byli oprávněni k hodnocení budoucího záměru stěžovatelky už v okamžiku uplatnění daňového odpočtu, ačkoli faktické uskutečnění nastalo až později. Stěžovatelka nakoupila pozemky, chtěla na nich vystavět bytové domy a ty pak prodat konečným uživatelům. Uvědomovala si tady, že zdanitelná plnění využije pro uskutečnění plnění, která jsou od daně osvobozena. Podle Nejvyššího správního soudu jsou však i v tomto případě daňové subjekty povinny dodržet ustanovení § 75 odst. 1 zákona o DPH, jinak by právní norma zcela ztratila smysl.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>162</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

## 5.2 Nárok v krácené výši

Odpočet daně v krácené výši je charakterizován v ustanovení § 76 zákona o DPH. Novelizace, která nabyla účinnosti 1. 4. 2011, základní metody pro výpočet nároku na krácený daňový odpočet nezměnila, pouze byla zavedena formální změna, kdy se hodnota koeficientu vyjádřila jako procentní podíl. Účelem bylo sjednocení hodnoty koeficientu používaného v tuzemsku a v ostatních členských státech, kde podle Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě, musí být koeficient uveden jako procentní podíl. Díky novele byl také upraven nelogicky definovaný postup sloužící k výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši za situace, kdy dojde k souběhu nároku na odpočet daně v krácené výši na základě § 76 zákona o DPH. Dále díky novele byly odstraněny nejasnosti, které nastaly při aplikaci v praxi, a byla důsledně sjednocena zákonná úprava a postup, který je při výpočtu předepsaný podle Pokynů pro vyplňování přiznání k DPH.<sup>163</sup>

V § 76 odst. 1 zákona o DPH je charakterizována situace, při které vzniká plátcí nárok na odpočet v krácené výši: použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d).<sup>164</sup> Výše krácení odpovídá rozsahu použití pro plnění, u kterého lze nárokovat odpočet daně.

V odst. 2 je definován postup pro výpočet výše kráceného odpočtu, který se stanoví jako součin, kde je činitelem na jedné straně daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění s nárokem na krácený odpočet, na druhé straně koeficient. Pokud dojde k souběhu nároků na odpočet (v krácené výši a v poměrné výši), pro výpočet kráceného odpočtu se použije místo částky daně na vstupu ta částka, která byla podle

---

<sup>163</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>164</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

postupu v § 75 stanovena jako částka odpočtu daně v poměrné výši.<sup>165</sup> Koeficient uvedený v odst. 2 je definován v odst. 3. Vypočte se jako procentní podíl, jehož číselník tvoří součet základů daně nebo hodnot plnění, která plátce uskutečnil s nárokem na odpočet daně (podle § 72 odst. 1); jmenovatel je složen z celkového součtu hodnot v číselníku a součtu hodnot plnění, která plátce uskutečnil, a jsou osvobozena od daně bez nároku na daňový odpočet. V písm. c) je dále rozšířeno, že „do součtu částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění se započítávají také přijaté úplaty, pokud z těchto přijatých úplat plátcem vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru.“<sup>166</sup>

V odstavci 3 je definován výpočet koeficientu – je stanoven jako podíl, v němž v číselníku jsou sečteny částky bez daně představující veškerá plnění uskutečněná plátcem, která mají nárok na daňový odpočet, a ve jmenovateli jsou sečteny údaje z číselníku se součtem plátcem uskutečněných plnění, jež jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet. Jak do číselníku, tak do jmenovatele koeficientu se započítávají rovněž přijaté úplaty, pokud z nich vznikla plátcem povinnost k přiznání daně dle § 21 odst. 1 zákona o DPH.

V § 76 odst. 4 jsou vyjmenovány záležitosti, které se do výpočtu koeficientu nezapočítávají, a to prodej dlouhodobého majetku, který byl plátcem využíván k jeho ekonomické činnosti, dále poskytnutí finančních služeb a nájem nebo převod staveb, nebytových i bytových prostor či pozemků, avšak pouze v případě, že se jedná o doplňkovou činnost plátce realizovanou příležitostně. Také nejsou započítána plnění podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH.

Ustanovení odstavce 4 byla pozměněna novelou zákona s platností od 1. 1. 2013. za účelem zachování principu neutrality se podle písm. c) vyjímají z výpočtu koeficientu případy fikce dodání zboží či převodu nemovitostí při uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku, jenž vznikl vlastní činností dle § 13 odst. 4 písm. b) – jeho úprava je vlastně právní fikcí, neboť plátce ve chvíli, kdy se zařadí jeho dlouhodobý majetek, který byl vytvořen vlastní činností, do aktiv a dojde u něj ke krácení nároku na odpočet daně kvůli jeho využití (částečně soukromému), musí

---

<sup>165</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>166</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

v souladu se zákonem nejprve v daňovém přiznání přiznat daň ze souhrnné hodnoty zařazeného majetku (jako by tedy majetek sám sobě prodal) a pak uplatnit (na řádku 43 daňového přiznání) nárok na daňový odpočet v rozsahu odpovídajícím využití pro ekonomické účely. Fikce dodání tedy není skutečným dodáním, a proto nevstupuje do výpočtu koeficientu.

V odst. 5 se stanovuje, jaká je hodnota koeficientu na základě členů v čitateli a ve jmenovateli. Schematické zpracování nabízí následující tabulka.

**Tabulka č. 1 Schematické zpracování hodnoty koeficientu**

Hodnota ve jmenovateli	Hodnota v čitateli	Výsledný koeficient
kladné číslo	záporné číslo / 0	0,00%
záporné číslo / 0	kladné číslo / 0	100,00%

*Zdroj: Vlastní zpracování*

Pokud je koeficient roven nebo vyšší 95 %, považujeme jej za rovný 100 %.

Odstavec 5 tedy určuje taxativně případy, kdy – aniž by došlo k matematickému výpočtu – je koeficient stanoven na 0 %, příp. na 100 %. První výsledek je zapříčiněn tím, že je jmenovatel kladný a čítec záporný (dělit nulou nelze a záporný koeficient by byl v tomto případě nelogickým výsledkem). Je-li koeficient nulový, nárok na odpočet nemůže být uplatněn. Naopak pokud je koeficient roven 100, je možné uplatňovat nárok na odpočet v plné výši. Prakticky tedy již od výsledku 95 % lze uplatňovat plný odpočet, neboť výsledky od 95 % včetně se považují za koeficient 100. Nejnižší možný koeficient umožňující odpočet daně je 1 %.

Na základě § 76 odst. 6 „Pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku plátce použije koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně. Pokud plnění pro výpočet koeficientu za předcházející kalendářní rok neexistují, stanoví výši tohoto koeficientu plátce kvalifikovaným

*odhadem*“.<sup>167</sup> V odst. 7 je potom řečeno, že poté, co skončí kalendářní rok, provede plátce vypořádání daňového odpočtu v krácené výši za veškerá zdaňovací období tohoto roku (= vypořádávané období). Výpočet vypořádání je definován jako rozdíl mezi celkovým nárokem na daňový odpočet v krácené výši, který se vypočte z údajů za vypořádávané období za pomoci vypořádacího koeficientu, a součtem nárokům, jež byly uplatněny na odpočet daně v krácené výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích zahrnutých do vypořádání. Vypořádání daňového odpočtu je plátcem uvedeno do daňového přiznání.

Odst. 8 upravuje situaci, kdy dojde ke zrušení registrace. Uvádí, že se použije postup z odst. 5, nicméně vypořádávaným obdobím bude 1. leden daného kalendářního roku až datum zrušení registrace.<sup>168</sup>

Pokud dojde po vypořádání odpočtu daně k opravě uskutečněných plnění, odst. 9 stanovuje, že se výše nároku na odpočet daně v krácené výši přepočítá podle upraveného vypořádacího koeficientu, do jehož výpočtu se již promítly dané opravy.

Ustanovení § 76 odst. 10 hovoří o tom, že „*v případě, že plátce uplatnil odpočet daně z poskytnuté úplaty před pořízením dlouhodobého majetku, u kterého má nárok na odpočet daně v krácené výši, v jiném roce, než ve kterém je po uskutečnění plnění nárok na odpočet daně oprávněn uplatnit, zahrne do částky vypořádání nároku na odpočet daně podle odstavce 7 za rok, ve kterém po pořízení tohoto majetku je oprávněn nárok na odpočet daně uplatnit, rovněž rozdíl ve výši nároku na odpočet daně vyplývající z případného rozdílu mezi hodnotami vypořádacích koeficientů za příslušné roky. Obdobně plátce postupuje i v případě uplatnění odpočtu daně u každého jednotlivého přijatého plnění, které se stalo součástí pořízeného dlouhodobého majetku*“.<sup>169</sup>

Poskytnutá úplata, o které se hovoří v odst. 10, je zálohou, k níž má dodavatel povinnost přiznat daň a plátce nárokoval odpočet této daně v jiném kalendářním roce, než v němž měl po pořízení daného majetku právo uplatnit zbývající nárok.

Důvodová zpráva vysvětluje ustanovení odst. 10 tak, že se právo či popř. povinnost dorovnat rozdíl v nároku na daňový odpočet v krácené výši u pořizovaného

---

<sup>167</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>168</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>169</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

majetku dlouhodobého charakteru uplatněném v různých letech vztahuje také na případy veškerých jednotlivých přijatých plnění, jež vytvořila součást tohoto pořizovaného dlouhodobého majetku. Vztahuje se na nárok na daňový odpočet u dlouhodobého majetku, před jehož konečným dodáním se uskutečnila jistá plnění týkající se tohoto majetku, z nichž má dodavatel povinnost přiznat daň. Odběratel – coby příjemce daného plnění – si mohl nárokovat odpočet daně v krácené výši a tento nárok uplatnil v jiném kalendářním roce, než v němž měl po dokončení pořízení tohoto majetku právo uplatnit zbylý nárok. Opatření pokrývá kupř. dílčí plnění, což jsou podle § 21 odst. 9 taková plnění, jež se na základě smlouvy realizují ve sjednaném rozsahu a lhůtách, aniž by se jednalo o celkové plnění, na něž je smlouva uzavřena. Také sem mohou patřit plnění založená na rozličných subdodávkách (kupř. stavební dozor, projektové práce). Nevztahuje se na jednotlivá plnění, která byla přijata pro účely dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, neboť tato plnění plátce opravňují k plnému odpočtu ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a). Toto opatření se zavedlo, aby se dorovnaly možné rozdíly, které se odvíjí do nestejně výše koeficientů v příslušných letech. Cílem opatření je neutralizace možných dopadů tohoto rozdílu a nastavení stejného výchozího bodu pro další úpravy, jež vyplývají z možných změn v použití, a to pro účely úprav daňového odpočtu na základě § 78.

Novelizací, která nabyla účinnosti 1. 1. 2013, došlo ke změně § 76. Postup pro výpočet nároku na krácený daňový odpočet v případě souběhu nároků na odpočet daně dle § 76 (krácená výše) a § 75 (poměrná výše) byl popsán odlišně.

Aby byla vypočítána částka kráceného nároku na odpočet daně na vstupu, je třeba stanovit krácící koeficient, jenž se získá postupem z § 76 odst. 3. Krácení nároku na daňový odpočet může plátce uplatnit tehdy, uskutečňuje-li při své ekonomické činnosti nejen zdanitelná plnění, ale i plnění osvobozená bez nároku na odpočet, jež jsou uvedena v § 51 zákona o DPH. Je tak úkolem plátce rozvážit a posoudit svá přijatá plnění – ta, která budou využita k osvobozeným i zdanitelným plněním, budou následně zhodnocena pomocí krácícího koeficientu v souladu s § 76 odst. 2 zákona o DPH.

Když se vypočítává nárok na daňový odpočet v krácené výši, je třeba vycházet nikoli ze souhrnné daně na vstupu, ale z údajů, u nichž již došlo k přepočtu pomocí poměrného koeficientu dle § 75 zákona o DPH. Tento upravený, zkrácený nárok na

odpočet plátce vepíše do daňového přiznání, do řádku 40 a sloupce s názvem Krácený odpočet, díky čemuž se tento odpočet ještě opětovně zkrátí krátkým koeficientem, jenž je uveden v řádku 52, tedy zálohovým koeficientem, jež plátce využívá během roku.

Na rozdíl od poměrného koeficientu dle § 75, jichž může mít plátce neomezený počet, je koeficient ve smyslu § 76 u jednoho plátce v kalendářním roce pouze jediný a jeho výpočet je striktně dán zákonem. Zákonná ustanovení je dále nutno vykládat pokud možno v souladu se Směrnicí, neboť výše odpočtu a způsob jeho výpočtu by se v jednotlivých členských státech neměly lišit. Autor zdůrazňuje, že koeficient stanovený dle § 76 se uplatní pouze při krácení odpočtu v rámci ekonomické činnosti. Krácení odpočtu z důvodů použití přijatých plnění pro činnost neekonomickou upravuje § 75.<sup>170</sup>

#### • PŘÍKLAD SOUBĚHU KOEFICIENTŮ

V roce 2013 uskutečňuje plátce plnění zdanitelná i osvobozená bez nároku na daňový odpočet. Zálohový koeficient, který byl vypočítán na základě § 76 odst. 3 pro daný rok 2013, má hodnotu 85 %. V květnu tohoto roku zakoupí plátce stoličku počítač s příslušenstvím v hodnotě 100 000 Kč plus 21 % DPH, která tudíž činí 21 000 Kč. Počítač má v úmyslu využívat ze 60 % ke své ekonomické činnosti. Ptáme se, na jakou výši odpočtu daně má plátce nárok.

Na tuto situaci plátce se vztahuje § 76 odst. 2 o souběhu nároků na odpočet daně, jednak v krácené výši (dle § 76), jednak v poměrné výši (dle § 75). K výpočtu výše odpočtu tedy bude využit základ daně, jenž se zkrátí poměrným koeficientem, a tak se sníží na 60 000 Kč. Daň ve výši 12 600 Kč se vepíše do sloupce Krácený koeficient, čímž podléhá dalšímu krácení krátkým koeficientem 85 %, a tedy finální částka nároku na odpočet se rovná 10 710 Kč.

Daňové přiznání bude obsahovat na řádku 40 základ daně ve výši 60 000 Kč, dále daň ve sloupci Krácený odpočet 12 600 Kč, tento odpočet se dále zkrátí krátkým koeficientem (85 %), který se řídí § 76 a je uveden na řádku 52. Výsledný odpočet, činící 10 710 Kč, se napíše na řádek 52 v pravém sloupci. Tento řádek se následně

---

<sup>170</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

započítává do celkového nároku na odpočet, který je na řádku 63.<sup>171</sup>

---

<sup>171</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

## 6 SHRNUTÍ PODMÍNEK UPLATNĚNÍ NÁROKU NA ODPOČET DPH

Základní podmínky, které provázejí uplatnění nároku na odpočet DPH, prokázání nároku pomocí daňového dokladu, také lhůta pro uplatnění tohoto nároku a specifické podmínky pro jeho uplatnění v částečné výši se nalézají v § 73 zákona o DPH.

Základní podmínkou, při které dochází ke vzniku nároku na daňový odpočet, je – jak uvádí ustanovení § 72 odst. 1 – použití přijatých zdanitelných plnění pro vlastní ekonomickou činnost. Dále je zde stanoveno, že plátcí vzniká nárok na odpočet, pokud je zdanitelné plnění použito k převodu nemovitostí, dodání zboží či poskytnutí služeb s místem plnění v tuzemsku, k plnění osvobozenému od daně s nárokem na daňový odpočet s místem plnění v tuzemsku, dále k *plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku*<sup>172</sup>. Písmeno d) dále odkazuje na plnění, která jsou rovněž příčinou vzniku nároku na odpočet a jsou blíže specifikována v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u), y) a v § 55 zákona o DPH a jejich místo plnění je ve třetí zemi, příp. jsou přímo spojena s vývozem zboží. Poslední podmínku stanovuje písm. e), které za plnění s nárokem na odpočet považuje také plnění ošetřená v § 13 a § 14 zákona o DPH.

### 6.1 Podmínky u jednotlivých typů plnění

Právní podmínky stanovené pro uplatnění nároku na daňový odpočet u jednotlivých typů plnění, se nacházejí v § 73 odst. 1 písm. a) až c). Jedná-li se o tuzemská zdanitelná plnění, která poskytl jiný plátec, je pro odpočet daně nutný daňový doklad.<sup>173</sup> Pokud bylo zboží pořízeno ze zahraničí, příp. plnění poskytla zahraniční osoba povinná k dani, má plátec povinnost přiznat daň a na základě daňového dokladu žádat o odpočet, jestliže plátec doklad nemá, může svůj nárok prokázat jiným způsobem. Při dovozu zboží záleží, zda má plátec povinnost přiznat daň (ve smyslu § 23 odst. 3 až 5 zákona o

<sup>172</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>173</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

DPH) – pokud ano, musí tak učinit a vlastnit daňový doklad.

Písm. d) uvádí, že pokud má plátce v úmyslu nárokovat odpočet daně na plnění uvedená v § 13 odst. 4 písm. b), musí přiznat daň a vlastnit daňový doklad, příp. nárok prokázat jinak.<sup>174</sup>

V odst. 2 je stanoveno, že plátce má právo k uplatnění nároku na odpočet nejdříve za to období, ve kterém byly splněny podmínky dané odstavcem 1.

Znění § 73 bylo podstatným způsobem změněnou novelizací s platností k 1. 1. 2011. Upravila se možnost, kdy uplatnit nárok na odpočet daně, a to explicitním vyjádřením obsaženým v odstavci 2.<sup>175</sup> Novela platná od 1. 1. 2012 dodala do odst. 1 poučku pod písm. e). Další změny přišly s novelou k 1. 1. 2013.

Na základě bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb. platí, že pokud se uplatňuje nárok na daňový odpočet v přiznání za zdaňovací období po 31. 3. 2011 (zákon nabyl účinnosti 1. 4. 2011), je třeba už dodržovat podmínky nově stanovené § 73. Toto platí také pro případy, kdy nárok na odpočet daně vyvstal ještě před nabytím účinnosti tohoto zákona. Plátce se však může rozhodnout, že nárok na odpočet daně, který skutečně vznikl před tímto datem, uplatní v dodatečném daňovém přiznání. Bod 1 přechodných ustanovení pak nařizuje řídit se podmínkami uvedenými v § 73 v původním znění.

- **Tuzemská zdanitelná plnění poskytnutá jiným plátcem**

Co se týče tuzemských zdanitelných plnění (tedy plnění, která poskytl jiný plátce), má plátce na základě § 73 odst. 1 písm. a) právo nárokovat odpočet daně ve chvíli, kdy obdrží daňový doklad. Podle zákona nelze nárok prokázat jiným způsobem, pouze pomocí daňového dokladu.<sup>176</sup>

Pro daňové plátce je toto nařízení poměrně přísné, neboť jim nedovoluje uplatnění nároku na odpočet tím, že by podali dodatečné daňové přiznání za ten měsíc,

---

<sup>174</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>175</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>176</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

v němž se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění.

### ○ **PŘÍKLAD**

Plátce A dodá zboží plátcí B dne 20. června 2013. Plátce B (příjemce plnění) obdrží daňový doklad 9. července 2013, tedy ještě před termínem 25. 7. 2013, do něhož musí podat daňové přiznání za červen. Přesto není oprávněn uplatnit nárok na odpočet tohoto plnění za měsíc červen, nýbrž nejdříve za měsíc červenec. Nárok na odpočet, splní-li další podmínky, jež předepisuje zákon, zapíše do daňového přiznání na řádek 40.

#### • **Pořízení zboží ze zahraničí a poskytnutí plnění zahraniční osobou s povinností k dani**

Podmínky omezující nárok na odpočet daně u zboží pořízeného v zahraničí či u poskytnutí plnění zahraničních osob s povinností k dani jsou uvedeny v § 73 odst. 1 písm. b) a vyplývá z nich, že daň musí být plátcem přiznána, ale nárok na odpočet nemusí být nutně prokázána daňovým dokladem, nýbrž i jinak v souladu s daňovým řádem.<sup>177</sup>

Postup v tomto případě je tedy méně přísný než u tuzemského plnění. Plátce může nárok na daňový odpočet prokázat i jinak než daňovým dokladem. Podobné pravidlo je zavedeno rovněž u tuzemských plnění, u nichž je povinnost přiznání daně přesunuta na plátce coby příjemce plnění, tedy v situaci, kdy je uplatněn tuzemský reverse-charge, což je mechanismus fungující podle nového ustanovení § 92a zákona o DPH, do něhož se promítají zásady na základě zavedené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

#### • **Podmínky při dovozu**

Povinnost přiznat daň při dovozu stanovuje § 23 odst. 3 až 5 zákona o DPH, nárok na odpočet daně musí plátce doložit daňovým dokladem.

---

<sup>177</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Jak při importu, tak při exportu je nutné účtovat při uskutečnění účetního případy, tedy při splnění dodávky. Tímto okamžikem tedy není den přijetí faktury. Ten může sloužit nejvýše jako podklad pro zjištění kurzu ČNB v případě měnového přepočtu.

Nárok na daňový odpočet může plátce uplatnit nejdříve v tom zdaňovacím období, v němž byla daň vyměřena či přiznána. Tento nárok musí být podložen daňovým dokladem.

Pokud je plátce povinen přiznat daň vzniklou dovozem zboží (na základě odst. 1 písm. c), závisí nárok na odpočet této daně na jejím přiznání a vlastnictví daňového dokladu. Daň při dovozu má však různé podoby a v jistých případech např. plátce nemá povinnost daň přiznávat, nýbrž je tato uplatněna rozhodnutím celního orgánu – v těchto případech je nově zavedena možnost uplatnit nárok na daňový odpočet tak, že se tato daň zaplatí podle podmínek obsažených v odst. 1 písm. d).

## **6.2 Režim přenesení daňové povinnosti**

Režim přenesení daňové povinnosti neboli „reverse charge“ je zakotven v ustanovení 92a zákona o DPH a je možné jej vysvětlit tak, že odvedení a zaplacení daně z přidané hodnoty je přeneseno z poskytovatele plnění na příjemce plnění. Tento paragraf tedy upravuje režim přenesení daňové povinnosti, a to ve specifických případech, kdy daň uplatní příjemce, a nikoli poskytovatel plnění i v případě dodání zboží a poskytnutí služeb mezi dvěma tuzemskými plátcí s místem plnění v tuzemsku.

Od 1. 4. 2011 se povinnost přiznat daň přesunula z poskytovatele na příjemce plnění, jestliže je tento zákazník plátcem daně, a to nejen při dodání zlata (§ 92a ve znění zákona o DPH do 31. března 2011), ale nově i v případě:

- šrotu a odpadu vyjmenovaného v příloze č. 5 zákona (viz § 92c) a
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

S účinností od 1. ledna 2012 se režim přenesení daňové povinnosti začal vztahovat i na stavební a montážní práce, které podle sdělení Českého statistického

úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. 1. 2008.

Postup dle tohoto ustanovení se samozřejmě použije pouze v případě, že místo plnění se u daného plnění nachází na území ČR. Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní v případě, že dodání zboží je osvobozeno od daně z titulu vývozu či dodání do jiného členského státu a v případě zlata také, pokud neopustí území ČR a odběratelem je Česká národní banka.

Zákonodárce neošetřil situace, kdy příjemcem dodávky je osoba, která při některých svých úkonech jedná v postavení osoby povinné k dani - plátce, při jiných nikoli. To může být například fyzická osoba, veřejnoprávní či neziskový subjekt. Není zřejmé, zda se takový příjemce plnění dle § 92a považuje za plátce povinného přiznat daň, či nikoli. Příkladem může být oprava střechy budovy používané obecním úřadem pouze pro veřejnoprávní činnost nebo obdobná oprava rodinného domku plátce využívaného k bydlení (viz komentář k § 92e). Podle Informace GFŘ a MF z 21. 12. 2011 musí být příjemce plnění - plátce v postavení osoby povinné k dani, aby mohl být aplikován režim přenesení daňové povinnosti, což je, domníváme se, nad rámec zákona (blíže viz komentář k § 92e). V zápisu z jednání Koordinačního výboru GFŘ nicméně připustilo, že vzhledem ke komplikovanosti normy postačí, když odběratel - plátce poskytne dodavateli DIČ, aby odběratel získal právní jistotu, že použití režimu přenesení daňové povinnosti je namístě.

Stavební a montážní práce, u kterých dochází k přenesení povinnosti přiznat a zaplatit daň na příjemce tuzemského zdanitelného plnění, jsou vymezeny odkazem na Klasifikaci produkce (CZ-CPA), která k 1. lednu 2008 nahradila Standardní klasifikaci produkce (SKP). Konkrétně se jedná o stavební a montážní práce uvedené pod následujícími kódy CZ-CPA:

- 41 Budovy a jejich výstavba (zahrnuje výstavbu nových staveb, přístavby, přestavby a renovace),
- 42 Inženýrské stavby a jejich výstavba,

- 43 Specializované stavební práce (zahrnuje např. demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce, elektroinstalační, instalatérské a ostatní stavebně instalační práce, kompletační a dokončovací práce a další specializované stavební práce).

Jedná se tedy o velice široce vymezenou oblast stavebních a montážních prací. Mezi tyto práce však nelze zahrnout např. následující služby:

- vrtání vztahující se k těžbě ropy a zemního plynu (09.10.11),
- zkušební vrty během důlní činnosti (09.90.1),
- instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárnách (33.20.50),
- údržbu a opravy průmyslových kotlů (33.12.14),
- instalace, opravy a údržbu průmyslových klimatizačních a chladicích zařízení (33.12.18, 33.20.29),
- sanace budov (39.00.14),
- architektonické služby (71.11),
- inženýrské služby týkající se stavebních projektů (71.12.12),
- zeměměřické služby (71.12.34),
- půjčování stavebních strojů a vybavení bez obsluhy (77.32.10),
- čištění komínů (81.22.13),
- služby související s úpravou krajiny (81.30.10),
- montáž volně stojícího nábytku (95.24.10).

Nelze nezmínit ustanovení 92a odst. 6 zákona o DPH. K 1. 1. 2013 bylo doplněno nové ustanovení reagující na fakt, že se osoba povinná k dani stává při překročení obratu 1 mil. Kč za 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců plátcem ze zákona, i když z jakéhokoliv důvodu nepodá přihlášku k registraci. Dle znění zákona platného do 31. 12. 2012 se taková osoba plátcem daně automaticky nestala, tedy nebyl důvod uvažovat o režimu přenesení daňové povinnosti. U osob, které se (např. z důvodu přeshraniční transakce) staly plátcem ze zákona, zákonodárce problém uplatnění zvláštního režimu, nepodaly-li tyto osoby přihlášku k registraci, neřešil. Z důvodu zachování právní jistoty příjemců plnění se aplikace režimu

přenesení daňové povinnosti posouvá až do okamžiku, kdy nabylo právní moci rozhodnutí, kterým je poskytovatel daných zdanitelných plnění registrován jako plátce. Plátce, který se včas nezaregistroval a je zpětně registrován rozhodnutím o registraci, tak nepoužije za zdaňovací období, ve kterých byl plátcem, ale nechoval se jako plátce, režim přenesení daňové povinnosti, ale použije běžný režim.<sup>178</sup>

- **PŘÍKLAD**

Jako příklad uplatnění tohoto režimu v praxi může posloužit stavební společnost, která přenesla povinnost k dani na příjemce plnění, což byl v tomto případě majitel nemovitosti sloužící k dlouhodobému pronájmu osobám-plátcům DPH. Pronajímateli se dostane 3. 3. 2013 daňového dokladu s DUZP 28. 2. 2013. Nárok na daňový odpočet vzniká příjemci stavebních prací ve chvíli, kdy uvedenou daňovou povinnost přizná v daňovém přiznání, k čemuž dle § 21 zákona o DPH musí dojít 28. 2. 2013. V tento den tedy může plátce nárokovat i odpočet daně. O tomto institutu bude autor hovořit konkrétněji ještě dále v této práci.

### **6.3 Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet**

Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet je stanovena v § 73 odst. 3 zákona o DPH, a to jako tříletá. Plynout začíná prvního dne v měsíci, který následuje po tom zdaňovacím období, v němž nárok na odpočet vznikl. Nárok lze však uplatnit i po uplynutí výše uvedené lhůty, totiž v případě, že plátcem vznikla povinnost přiznat daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, či že jej využije k účelům plnění daných § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH.<sup>179</sup>

V odst. 3 je lhůta pro uplatnění nároku explicitně vymezena. Termín, od kterého se odvíjí začátek lhůty, je přesně určen v § 72 odst. 3 – je to zdaňovací období, které následuje po období, v němž došlo ke vzniku nároku na odpočet. Tento počátek je evidentně prokazatelný ve srovnání s tím okamžikem, kdy plátcem vzniká nárok na jeho

---

<sup>178</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>179</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

uplatnění. V odst. 1 totiž byla stanovena nová pravidla, v jejichž důsledku se uplatnění může opozdit – např. u tuzemského plnění rozhoduje obdržení daňového dokladu. Po skončení tříleté lhůty je možné vznést nárok na odpočet daně pouze v případě, že byla daň „doměřena“ (např. kvůli dodatečnému navýšení cla) či v situace, kdy plátce dodal zboží „sám sobě“ v souladu s § 13 odst. 4 písm. b).<sup>180</sup>

Novelou zákona z roku 2013<sup>181</sup> byla změněna poslední věta odst. 3, což vedlo k rozšíření možností pro uplatnění nároku na odpočet i po uplynutí tříleté lhůty.

Pod písm. a) byla zachována možnost, aby plátce uplatnil nárok na odpočet i po uplynutí lhůty v případě odpočtu daně, již uskutečnil v pozici příjemce plnění, čili když poskytl příhraniční a tuzemská plnění, v nichž se realizuje reverse charge mechanismus, a když pořídil zboží z jiného členského státu.

V ustanovení písm. b) došlo k prolomení tříleté lhůty u takového přijatého zdanitelného plnění, jež bude plátcem využito v rámci fikce dodání zboží či převodu nemovitostí za úplatu, a to pokud se jedná o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností a při uvedení tohoto majetku do stavu způsobilého k užívání ve smyslu ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH.

Důvodová zpráva vysvětluje cíl tohoto opatření: plátcí sice na jedné straně vyvstane povinnost přiznat daň na výstupu, ale na druhé straně je mu umožněno, aby nárokoval plný odpočet daně, a to také zpětně, aniž by ho omezovala stanovená tříletá lhůta. Tak byl eliminován případný negativní dopad, jenž by přinesla změna výchozích podmínek při vytváření dlouhodobého majetku vlastní činností, která by přesáhla tři roky. Kupř. plátce vlastní činností vytvářel dlouhodobý majetek a zpočátku se domníval, že bude tento využívat jen k účelům osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Proto u vstupů neuplatňoval nárok na daňový odpočet. Před dokončením ovšem přehodnotil další využívání tohoto majetku a stanovil jej jako využití s částečným nárokem na odpočet. Jakmile bude tento majetek uveden do stavu způsobilého k užívání, bude uskutečněno zdanitelné plnění na základě § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Důsledkem toho vznikne plátcí nárok na daňový odpočet ze

---

<sup>180</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>181</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

všech vstupů. Pokud by zákon neumožňoval prolomení tříleté lhůty, nárok na odpočet u vstupů starších 3 let by již nemohl být uplatněn.

V § 73 odst. 4 se stanovuje, že pokud má plátce nárok na odpočet v částečné výši, může ho uplatnit nejpozději v posledním zdaňovacím období toho roku, v němž nejdříve měl možnost uplatnění nároku. Tímto není dotčena lhůta daná odstavcem 3.<sup>182</sup> Důsledkem tohoto ustanovení je, že pozdější uplatnění nároku může plátce provést jedině formou dodatečného daňového příznání. Dosud se uplatňovalo podobné pravidlo, které vycházelo z § 73 odst. 10 (v původním znění), pro situaci, kdy se daň odečítala u plnění použitých zčásti pro plnění osvobozená a zčásti pro zdanitelná. Novinkou je rozšíření tohoto pravidla také odpočet daně v poměrné výši, tedy na případy, kdy se odpočet daně vztahuje na plnění použitá nejen pro ekonomickou činnost plátce, ale také pro jiné účely. Aby byla vazba mezi odstavcem 3 a 4 jasná, je explicitně řečeno, že tříletá lhůta stanovená v odstavci 3 není prolomena.

#### **6.4 Prokazování nároku daňovým dokladem**

Prokazování nároku daňovým dokladem je upraveno § 73 odst. 1 a 2 zákona o DPH a § 73 odst. 5 a 6 téhož zákona. Odst. 5 říká, že pokud doklad, kterým plátcem prokazuje nárok na daňový odpočet, nesplňuje všechny náležitosti daňového dokladu, je možné se prokázat i jinak. Chybí-li tedy některé údaje (nebo jsou-li uvedeny chybně), má plátce možnost prokázat svůj nárok na daňový odpočet v rámci prokazování řídicího se zásadami daňového řízení. (Zákon však neumožňoval tento postup uplatnit v době mezi 1. 4. – 31. 12. 2011, pokud jako chybějící náležitosti figurovaly údaje nezbytné k výpočtu daně či DIC.)<sup>183</sup>

Novela účinná od 1. 1. 2013 zavádí v oddíle Daňové doklady striktnější podmínky pro prokazování nároku na daňový odpočet podle tzv. auditní stopy. Plátce je tak nucen dokázat, že k plnění, které je uvedeno na daňovém dokladu, skutečně došlo a bylo využito ke zdanitelným plněním plátce, k čemuž mu slouží jako průkazné

---

<sup>182</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>183</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

prostředky kupř. předávací protokoly, smlouvy, objednávky aj.<sup>184</sup>

Ustanovení § 73 odst. 6 zákona o DPH konstatuje, že „*převyšuje-li částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu výši daně, která má být uplatněna podle tohoto zákona, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani, která má být uplatněna podle tohoto zákona.*<sup>185</sup> Pokud je částka naopak nižší, uvádí dále toto ustanovení, má plátce nárok uplatnit odpočet daně pouze v té výši, která odpovídá dani uvedené na dokladu. V tomto odstavci jsou tedy výslovně ošetřeny mezní případy, čímž je v praxi dodáno řešení jak plátcům daně, tak i správcům pro případy, kdy je daň na daňovém dokladu nesprávně uplatněna. Může se totiž stát, že poskytovatel plnění uvede na daňovém dokladu omylem vyšší daň, než která je stanovená zákonem, pak má ale plátce nárok na odpočet pouze v zákonné výši. Když naopak poskytovatel plnění uvede chybně nižší daň, plátce má rovněž nárok na odpočet daně pouze v této nižší hodnotě.

#### • PŘÍKLAD OPRAVY VÝŠE DANĚ

Plátce daně obdrží daňový doklad na přepravní službu, která byla poskytnuta při exportu zboží, od jiného plátce daně. Údaje na daňovém dokladu jsou: základ daně = 10 000 Kč, sazba daně = 21 %, daň = 2 100 Kč, celková částka = 12 100 Kč. Přeprava a služby přímo vázané na dovoz se však řídí § 69 zákona o DPH, a jsou tak osvobozeny od daně, čili podle výše uvedeného ustanovení nemá příjemce služby (plátce) nárok žádat daňový odpočet, neboť přijaté plnění je od daně osvobozené. Optimálním řešením je tedy doklad vrátit poskytovateli služby a požadovat jeho opravu. Pokud tak příjemce daňového dokladu neučiní, celkový závazek na účtu 321 bude činit 12 100 Kč, nicméně DPH v hodnotě 2 100 Kč nebude moci být odečteno. Tato částka by tudíž zůstala na účtu 321 ve své podstatě jako pohledávka za dodavatelem, příp. by se uvedla na účet nákladů. Jestliže by plátce uplatnil nárok na odpočet této chybně stanovené daně a svůj omyl následně díky kontrole zjistil, musel by do konce dalšího měsíce (po měsíci, kdy chybu objevil) podat dodatečné daňové přiznání a daň doplatit v souladu s § 141 odst.

<sup>184</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů.* 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>185</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

1 daňového řádu, a to i v případě, že správný daňový doklad od poskytovatele neobdrží.

## **6.5 Specifické podmínky pro uplatnění nároku v částečné výši**

Specifické podmínky pro uplatnění nároku na částečný odpočet daně jsou uvedeny v § 73 odst. 4 zákona o DPH. Podle něj plátce musí tento nárok uplatnit nejpozději ve zdaňovacím období toho kalendářního roku, kdy mu vzniklo právo jej uplatnit nejdříve. Opět je v poslední větě výslovně stanoveno, že lhůta daná odstavcem 3 tímto není dotčena.

Odstavec 4 tedy opravňuje plátce uplatnit nárok na částečný odpočet vždy v příslušném kalendářním roce, kdy mu tento právo na uplatnění nároku vzniklo, což se řídí § 73 odst. 1 písm. a) – zde je řečeno, že se jedná o období, v němž bude přijat daňový doklad.<sup>186</sup> V důvodové zprávě Ministerstva financí k novele platné od 1. 4. 2011 je řečeno, že plátce může nárok na odpočet daně uplatňovat později pouze pomocí dodatečného daňového přiznání. Toto pravidlo se nově rozšířilo také na případy daňového odpočtu u plnění využitých zčásti pro ekonomickou činnost plátce, zčásti pro jiné účely. Příčinou, jež k tomu zavedla, je povinnost stanovená v § 75 a § 76 o úpravě odpočtu na konci kalendářního roku.

---

<sup>186</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

## 7 OPRAVA ODPOČTU DPH

Oprava odpočtu DPH se řídí ustanoveními § 74 odst. 1 až 3 zákona o DPH. V odst. 1 je ošetřena situace, kdy se odpočet DPH snižuje, a v odst. 2 je pak uvedena opačná situace, kdy se zvyšuje. Odst. 3 obsahuje prohlášení, že pokud se základ daně podle § 37a pohybuje v záporných hodnotách, postupuje způsobem odpovídajícím odst. 1.<sup>187</sup>

Odst. 3 se do § 74 doplnil díky zákonu č. 500/2012 Sb., jenž nabyl platnosti k 1. 1. 2013, a vedl tak k provázání s novým ustanovením 37a, v němž se upravuje základ daně a její výše, je-li plnění uskutečněno až po přiznání daně z úplaty. Pokud by tudíž došlo k přeplatku z již zaplacené zálohy na poskytnuté zdanitelné plnění, plátce zvolí postup obdobný tomu v § 74 odst. 1 zákona o DPH.

Obsahem § 74 je právní úprava případů, kdy se základ daně a její výše opravuje podle § 42. Pro příjemce plnění jsou stanoveny přísnější povinnosti. K opravám dochází během běžného zdaňovacího období, nevyužívá se dodatečné daňové přiznání. Okamžik, kdy plátci vyvstává povinnost provést opravu, je odvislý od okamžiku, kdy byl plátce zpraven o okolnostech, které jsou pro provedení opravy rozhodné. Z toho vyplývá, že plátce musí uplatněný nárok opravit ve chvíli, kdy je mu známo, že k tomu má z důvodů stanovených § 42 povinnost, i kdyby v tom okamžiku ještě neměl k dispozici opravný daňový doklad.

Jedná-li se o vrácení zboží, plátce musí opravit původně uplatněný odpočet v daňovém přiznání za období, v němž k vrácení došlo.

K prokázání opravy odpočtu se využívá daňový doklad, nicméně je možné přistoupit i k jiným způsobům ve shodě s daňovým řádem, např. tedy lze předložit doklad o vyskladnění zboží ze skladu, korespondenci s dodavatelem atp. Novela tudíž zabraňuje jednání, kdy u některých obchodních řetězců docházelo k praxi vrácení zboží a vystavování tzv. finančních dobropisů, jež neobsahovaly daň.<sup>188</sup>

---

<sup>187</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>188</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

## 7.1 Oprava při snížení odpočtu DPH

Zásady pro opravu při snížení odpočtu DPH jsou uvedeny v § 74 odst. 1 zákona o DPH, a to:

- plátce je povinen provést opravu odpočtu daně, jestliže došlo k jeho snížení
- oprava bude provedena za zdaňovací období, v němž plátce zjistil okolnosti, jež vedly k opravě
- oprava se prokazuje pomocí opravného daňového dokladu či jiným dokladem, který souvisí s opravou, příp. i jinak.<sup>189</sup>

Plátce je povinen provést opravu odpočtu také v tom případě, že poskytovatel plnění dosud nesplnil svoji povinnost vystavit opravný daňový doklad, či pokud mu tento doklad dosud nebyl doručen. Vrátil-li tedy např. plátce nějaké zboží, za něž uplatnil nárok na odpočet daně, je nutné opravit tento odpočet v daňovém přiznání za období, v němž došlo k vrácení, a tudíž plátce zná jak opravený základ daně, tak výši. Opravu odpočtu může prokázat buď dokladem, nebo i jiným způsobem v souladu s daňovým řádem.<sup>190</sup>

## 7.2 Oprava při zvýšení odpočtu DPH

Opravu při zvýšení odpočtu DPH upravuje § 74 odst. 2 zákona o DPH, podle něhož je plátce daně oprávněn provést opravu odpočtu (tedy nikoli povinen, jako tomu bylo v případě snížení). K provedení opravy je nutný opravný daňový doklad a je uskutečněna nejdříve za zdaňovací období, v němž došlo k opravě základu a výše daně. Toto období nicméně nesmí být později než tři roky po zdaňovacím období, na které se oprava vztahuje.

Při zvýšení nároku na odpočet se fakticky snižuje daňová povinnost plátce. Proto

---

<sup>189</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>190</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

je možné přistoupit k opravě teprve po obdržení opravného daňového dokladu.

### **7.3 Oprava chyby v odpočtu DPH**

Pokud je v daňovém dokladu nesprávně uvedena částka DPH, plátce, jenž uskutečnil plnění, postupuje podle § 49 a § 50 zákona o DPH. Oprava výše daně je pro plátce možností, nikoli povinností, pokud plátce způsobil, že se jeho daňová povinnost zvýšila.<sup>191</sup>

Jedná-li se o plátce, jenž byl coby příjemce plnění chybně zatížen DPH na výstupu, postupuje se v souladu s § 77 odst. 4 zákona o DPH. Příjemce obdrží opravný daňový doklad dle § 50 zákona o DPH. Na jeho základě se provede oprava výše daně, v důsledku čehož se sníží nárok plátce na daňový odpočet. Tuto opravu je plátce povinen provést, a to formou daňového přiznání za zdaňovací období, v němž obdržel opravný daňový doklad, příp. v němž provedl opravení v evidenci pro daňové účely.

---

<sup>191</sup>FITŘÍKOVÁ, D., PROCHÁZKOVÁ, D. *Oprava výše daně v účetních a daňových souvislostech*. [online]. Změněno 1. 11. 2010. [cit. 2013-10-26] Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26843v35209-oprava-vyse-dane-v-ucetnich-a-danovych-souvislostech/>

## 8 ÚPRAVA A VYROVNÁNÍ ODPOČTU DPH

### 8.1 Úprava a vyrovnání odpočtu daně

Vyrovnání odpočtu daně upravuje § 77, úpravu odpočtu daně poté § 78 až § 78c zákona o DPH. Je zcela nelogické, aby byl nárok na odpočet daně, když pořizujeme dlouhodobý majetek, určený podmínkami toho roku, kdy k pořízení došlo. K této věci poté slouží institut úpravy odpočtu daně. Pořídí-li plátce DPH majetek pro dlouhodobou spotřebu, jedná se například o automobil, výrobní linku, stavbu aj., je jasné, že zpravidla bude tento majetek používat pro svou podnikatelskou činnost. V každém z těchto dotčených kalendářních roků se můžou významně změnit podmínky pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Zároveň také může dojít ke stavu, kdy je změněno těžiště činnosti ze zdanitelných plnění na plnění, která jsou osvobozená od daně, a to bez nároku na odpočet nebo také naopak. Poté je ale dost nespravedlivé to, že nárok na odpočet daně při pořízení dlouhodobého majetku se určuje pouze dle podmínek roku pořízení. Proto se zde nabízí možnost upravit odpočet daně.<sup>192</sup>

Tato úprava a vyrovnání odpočtu daně je možná u plátců, kteří uskutečnili plnění, které je osvobozené od daně, a to bez nároku na odpočet daně vymezené v § 51 až § 62 zákona o DPH. Mluvíme zde například o poštovních službách, rozhlasovém a televizním vysílání, finančních činnostech (krom výjimky o nárokových plnění), pojišťovacích činnostech (krom výjimky hovořící o nárokových plnění), převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a také nebytových prostor, dále se jedná o nájem dalších zařízení, východu a vzdělávání, zdravotnické služby, sociální pomoc atd. Pokud plátce uskutečnil některé z výše uvedených plnění, u kterých neexistuje nárok na odpočet, má plátce povinnost provést úpravu či vyrovnání odpočtu daně, a to v případě vymezeného majetku dlouhodobé spotřeby.<sup>193</sup>

---

<sup>192</sup> DĚRGEL, M. *Úprava odpočtu daně* [online]. Změněno 13. 2. 2013. [cit. 2013-11-01]. Dostupné z <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/uprava-odpocet-dane/>

<sup>193</sup> DĚRGEL, M. *Úprava a vyrovnání odpočtu DPH* [online]. Změněno 1. 11. 2010. [cit. 2013-11-01]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27079v35444-uprava-a-vyrovnani-odpocet-dph/>

## 8.2 Základní princip vyrovnání

Podle § 77 odst. 1 zákona o DPH „*Prvotní odpočet daně, který je uplatněný u obchodního majetku před jeho použitím, s výjimkou dlouhodobého majetku, podléhá vyrovnání, pokud ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 3 plátce tento majetek použije v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně.*“<sup>194</sup>

Podle § 77 odst. 2 „*Použitím pro jiné účely myslíme případy, ve kterých plátce uplatnil prvotní odpočet daně:*

- a) *v plné výši a posléze majetek použil pro účely, u kterých má nárok na odpočet daně buď v krácené výši, nebo nárok na odpočet daně nemá vůbec.*
- b) *v krácené výši a posléze je tento majetek použit pro účely, u kterých není nárok na odpočet daně nebo pro účely, u kterých má na odpočet daně nárok v plné výši.*<sup>195</sup>

Podle § 77 odst. 3 zákona o DPH je možné říci, že „*prvotní odpočet daně, který je uplatněný u staveb, bytů a jiných nebytových prostor, které nejsou dlouhodobým majetkem, podléhá také vyrovnání po uplynutí lhůty dle § 73 odstavec 3, jsou-li splněny ostatní podmínky podle odst. 1*“.<sup>196</sup>

S účinností od 1. 1. 2013 novela zákona v odstavci 3 zavádí velkou změnu u vyrovnání odpočtu daně, které bylo původně uplatňováno u staveb, bytů a jiných nebytových prostor, které nejsou dlouhodobým majetkem. U výše uvedených dochází k vyrovnání odpočtu také po uplynuté dané lhůty dle § 73 odstavce 3, jsou – li splněny ostatní podmínky podle odst. 1. U korekčního mechanismu vyrovnání odpočtu daně je prolomen obecná lhůta tří let, která je stanovená pro uplatnění odpočtu v § 73 odstavce 3 v určitých specifických případech. Důvodem tohoto opatření je zejména zamezení spekulativní praxi, která je většinou prováděna při převodech staveb, bytů a jiných nebytových prostor, které jsou dle zákona § 56 zákona o DPH osvobozené od daně, a to

<sup>194</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>195</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>196</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

bez nároku na odpočet daně, která je závislá na uplynutí dané lhůty či na rozhodnutí plátce. Plátce, který u staveb, bytů a jiných nebytových prostor uplatnil nárok na odpočet daně, předpokládal to, že při jejich dalším převodu uplatní daň, a následně po vypršení osvobozovací lhůty dle § 56 zákona o DPH bude tento převod osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Poté bude povinný původně uplatněný nárok na odpočet daně vyrovnat, i když již došlo k uplynutí obecné osvobozovací lhůty pro uplatnění odpočtu daně. Zde se bavíme zejména o ty nemovitost, které by měl plátce evidovat na účtu zásob. Proto nemůže plátce v tomto případě postupovat při odpočtu daně dle § 78, tento paragraf se vztahuje jen na dlouhodobý majetek.<sup>197</sup>

Podle § 77 odst. 4 zákona o DPH „*Částka vyrovnání odpočtu daně se vypočítává jako rozdíl mezi výškou nároku na odpočet daně v okamžiku použití majetku a mezi výškou původního uplatitelného odpočtu daně. Je-li vypočtená částka vyrovnání odpočtu daně kladná, je plátce oprávněn vyrovnání provést, je-li záporná, je plátce povinen vyrovnání provést.*“<sup>198</sup>

Podle 77 odst. 5 zákona o DPH „*Plátce uvádí vyrovnání odpočtu daně v daňovém přiznání za to zdaňovací období, ve kterém byl majetek používán, a ve kterém nastaly skutečnosti, které zakládají povinnosti či možnost provést vyrovnání*“.<sup>199</sup>

Plátce uvádí vyrovnání odpočtu daně v daňovém přiznání za to zdaňovací období, ve kterém dochází k použití majetku pro jiné účely, než pro ty ke kterému byl určen.<sup>200</sup>

Legislativní změny způsobila chyba, která byla způsobena nesprávným zpracováním textu schválených pozměňovacích návrhů do textů konečné podoby návrhů předchozí novely. Do těchto textů návrhu zákona nebyl následně zapracován dodatek, který pojednává o posunu označení odst. 2 a 3 na odst. 3 a 4, a to v návaznosti na vložení nového textu označeného jako odstavec 2. Následek této chyby byl takový,

---

<sup>197</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>198</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>199</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>200</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

že § 77 zákona č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, obsahoval dva odst. 2.<sup>201</sup>

Pojem „vyrovnání odpočtu daně“ se do 1. 4. 2011 používal v souvislosti změny meziročního koeficientu, který byl vyšší než 10 % podle § 79. Tuto úpravu poté zákon včleňuje do úpravy odpočtu dle § 78.<sup>202</sup>

### **8.3 Základní principy odpočtu daně**

Novela zákona o DPH přináší od 1. 4. 2011 změny v oblasti vyrovnání odpočtu daně. S platností do 31. 3. 2011 podle § 79 zákona o DPH se vyrovnání odpočtu daně týkalo pouze majetku dlouhodobého. S platností od 1. 4. 2011 se vyrovnání odpočtu daně týká obchodního majetku, který není dlouhodobým, například drobný hmotný a nehmotný majetek či zásoby. Korekce u odpočtu daně dlouhodobého majetku, které se dle zákona platného do 31. 3. 2011 prováděla v rámci vyrovnání odpočtu daně, se od 1. 4. 2011 provádí v rámci institutu úpravy odpočtu daně. Tím rozhodujícím faktorem, podle které právní úpravy se korekce odpočtu bude realizovat, je právě okamžik uplatnění odpočtu daně. Pro odpočet daně, který je uplatněný před 1. 4. 2011 se vyrovnání provede podle úpravy, která je platná před úpravou novely zákona o DPH, pro odpočet uplatněný po 1. 4. 2011 již platí nová právní norma.<sup>203</sup>

### **8.4 Vyrovnání odpočtu od 1. 4. 2011**

Pravidla, která platí pro vyrovnání odpočtu daně při změnách u dlouhodobého majetku od 1. 4. 2011 nám upravuje § 78 až § 78c. Všechny pravidla, která se týkají vyrovnání odpočtu daně v paragrafu 78, byla rozdělena do čtyř samostatných paragrafů. Od

---

<sup>201</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>202</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>203</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

1. 1. 2012 novela zákona přidala ještě § 78d, který nemění právní úpravu, ale shromažďuje v sobě úpravu odpočtu, která byla uváděna v jednotlivých paragrafech.<sup>204</sup>

Ustanovení § 78 zákona o DPH poté upravuje základní zásady, které se týkají korekčního mechanismu, to znamená vymezení majetku, na které se tato úprava odpočtu daně již nevztahuje, vymezuje také lhůty a způsoby uplatnění.

Majetek, který podléhá úpravě odpočtu je sice stejný, ale od 1. 4. 2011 se v souvislosti s novelizací směrnice 2009/162/EU korekční mechanismus rozšiřuje na případy změn v použití dlouhodobého majetku také částečně pro ekonomické aktivity plátce a z části také na jiné účely. Pakliže plátce v dané lhůtě, ve které mělo dojít k úpravě odpočtu daně, používá majetek zejména pro své ekonomické aktivity, popř. jen z části, a dojde-li k následné změně rozsahu tohoto použití právě ke vztahu k tomuto nároku na odpočet, a to i v případě kdy plátce nemohl uplatňovat nárok na odpočet, protože daný majetek byl primárně určen k použití v ekonomických aktivitách a to pro účely, které nezakládají tento nárok na odpočet daně a později ho použil pro plnění s nárokem na odpočet.<sup>205</sup>

Podle § 78 odst. 1 zákona o DPH se vztahuje úprava o odpočtu daně jen na změny účelu použití u dlouhodobého majetku. Období, ve kterém si můžeme upravit odpočet daně, začíná rokem, ve kterém byl u majetku tento nárok uplatněn. Každou další změnu v použití posuzujeme samostatně za každý rok, navíc musíme zohlednit také použití během celého kalendářního roku. Dále platí a zdůrazňuje to odst. 2, že za samostatný dlouhodobý majetek považujeme také technické zhodnocení.<sup>206</sup>

Podle § 78 odst. 2 zákona o DPH *„způsobené změny, které se týkají rozsahu použití DM, se musí posuzovat samostatně za daný kalendářní rok, a to v rámci lhůty, která je pro úpravu odpočtu daně stanovená, a to ve srovnání skutečnosti, které plátce*

---

<sup>204</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>205</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>206</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

*musel zohlednit při uplatnění prvotního odpočtu či při pořízení daného majetku, a to v případě, že neměl na odpočet daně nárok“.*<sup>207</sup>

Podle § 78 odst. 3 „*Lhůta pro úpravu odpočtu daně činí 5 let a počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen. V případě staveb, bytů, nebytových prostor a jejich technického zhodnocení a v případě pozemků se lhůta pro úpravu odpočtu daně prodlužuje na 10 let“.*<sup>208</sup>

U pozemků, staveb, bytů a jiných nebytových prostor se od 1. 4. 2011 prodloužila sledovací doba na 10 let, u ostatního DM zůstala tato lhůta nezměněna, tzn. 5 let. Tato 10letá lhůta platí také pro technické zhodnocení staveb, bytů a jiných nebytových prostor. Je jasné, že v praxi si tímto postupem ještě uplatní celý rok 2011, protože technické zhodnocení sice bereme z hlediska DPH jako samostatný majetek, dokonce takový majetek, který je vytvořený vlastní činností, ale se definice technického zhodnocení opírá o zákon o dani z příjmu a je tedy součástí stavby původní.<sup>209</sup> (Až novela zákona 1. 1. 2012 doplnila do odst. 3 technické zhodnocení).<sup>210</sup> Předtím se technické zhodnocení neřadilo mezi ty druhy majetku, u kterých se doba pro odpočet prodloužila a činila tak 5 let, a to v tom případě, že technické zhodnocená bylo provedeno na nemovitém majetku.<sup>211</sup>)

Podle § 78 odstavec 4 „*Změnou rozsahu použití dlouhodobého majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, se rozumí případy, kdy plátce*

- a) uplatnil původní odpočet daně v plné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v částečné výši nebo nárok na odpočet daně nemá,*
- b) uplatnil původní odpočet daně v částečné výši a následně tento majetek použije pro účely, pro které nárok na odpočet daně nemá, nebo pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v plné výši,*

---

<sup>207</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>208</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>209</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>210</sup> DUŠEK, J. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4080-5.

<sup>211</sup> BÁRTA, J., HOCHMANNOVÁ, O., ŠKAMPA, J. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 4. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-318-6.

- c) neměl nárok na odpočet daně a následně tento majetek použije pro účely, pro které má nárok na odpočet daně v plné výši nebo v částečné výši, nebo
- d) uplatnil původní odpočet daně v částečné výši a vznikne rozdíl mezi poměrnými koeficienty nebo vypořádacími koeficienty“.<sup>212</sup>

Podle § 78 odst. 5 „Pro účely úpravy odpočtu daně plátce uvádí ve svém daňovém přiznání za poslední kalendářní rok, ve kterém nastaly dané skutečnosti, které plátcí zakládají povinnost či mu umožňují provést tuto úpravu“.<sup>213</sup>

Tato úprava se provádí jen jednou ročně, souhrnně v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období.<sup>214</sup>

## **8.5 Vyrovnání odpočtu u dlouhodobého majetku, který byl pořízen před 1. 4. 2011**

Jak již bylo uvedeno výše, vyrovnání odpočtu daně se do 31. 3. 2011 podle § 79 zákona o DPH týkalo pouze dlouhodobého majetku. Korekce u odpočtu daně u zmiňovaného dlouhodobého majetku se do 31. 3. 2011 prováděla pouze v rámci vyrovnání odpočtu daně.<sup>215</sup>

U dlouhodobého majetku, který byl vytvořen vlastní činností, se uplatnění DPH řídí podle § 78b zákona o DPH.

§ 78b stanovuje způsoby, které využíváme u úpravy odpočtu daně dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. V paragrafu 4 odstavec 3e zákona o DPH je uvedeno, že dlouhodobý majetek, který byl vytvořen vlastní činností, je dlouhodobý majetek, který si plátce vyrobil či jinak vytvořil, a to vše v rámci svých ekonomických aktivit. V průběhu doby pořizování tohoto majetku si plátce může nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění uplatnit, ale musí výhradně postupovat dle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. To znamená, že v podstatě musí přiznat daň z hodnoty plnění, u

<sup>212</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>213</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>214</sup> GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

<sup>215</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

těch položek, u kterých si plátce uplatnil nárok na odpočet. Dále také plátce může uplatnit nárok na odpočet daně v rozsahu u pořízeného majetku a to dle § 75 či podle § 76 zákona o DPH. Změny, které nastanou v použití dlouhodobého majetku, se poté dále řeší prostřednictvím úpravy daně na vstupu dle § 78b. Pro dlouhodobý majetek začíná lhůta pro úpravu tohoto odpočtu daným kalendářním rokem, ve kterém byl majetek uveden k užívání.<sup>216</sup>

U dlouhodobého majetku, který byl vytvořen vlastní činností, a který byl do užívání uveden až po 1. dubnu 2011, a přičemž k pořízení zdanitelných plnění došlo před tímto datem, postupujeme dle přechodného ustanovení zákona č. 47/2011 Sb., bod 3, který nám říká, že plátcí vznikne nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, které jsou součástí dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud k uvedení do užívání došlo zároveň ke zdanitelnému plnění dle paragrafu 13 odstavec 4b zákona o dani s přidané hodnoty, tedy po datu 1. 4. 2011, pokud plátce taková zdanitelná plnění přijal před datem účinnosti novely, tj. před 1. 4. 2011, a nárok na odpočet daně u těchto plnění neuplatnil nebo krátil.

Tím to ustanovením tak plátcí vznikne dodatečný nárok na odpočet daně v celkové výši a zároveň také povinnost přiznání daně při uvedení dlouhodobého majetku, který byl vytvořen vlastní činností. Nárok na tento odpočet vzniká plátcí nejdříve za zdaňovací období, u kterého došlo ke zdanitelnému plnění, to znamená v tom období, ve kterém byl majetek uveden do užívání.<sup>217</sup>

## • PŘÍKLAD

Podnikatel, který pronajímal nemovitost dlouhodobě plátcům, ale také neplátcům DPH si v roce 2012 pořídí svépomocí nemovitost. Nemovitost však zařadí do užívání až dne 1. 4. 2013. To znamená, že do doby zařazení tohoto dlouhodobého majetku k užívání vzniká plátcí v roce 2012 nárok na plný odpočet daně, to znamená, že tento dlouhodobý majetek nepodléhá krácení podle § 76 zákona o DPH. Až poté, co je dlouhodobý

---

<sup>216</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>217</sup> PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-660-8.

majetek zařazen do užívání zmiňovaného dne 1. 4. 2013 je plátce povinen podle § 13 odst. 4 písm. b) dodat nemovitost za cenu v daném místě a v daném čase obvyklém. Dále vzniká plátcovi nárok na odpočet daně ve výši podle § 76 zákona o DPH. V praxi to znamená, že si plátce v daňovém přiznání uplatní tento výše uvedený nárok krácený zálohovým koeficientem a poté na konci roku, provede vyrovnání tohoto koeficientu. Buď si poté dopltní svůj původní nárok na odpočet nebo správci této daně vrátí část již uplatněného odpočtu.

## 9 ODPOČET DPH U PŘIJATÝCH ZDANITELNÝCH PLNĚNÍ

V rámci této kapitoly rigorózní práce bude psáno o odpočtu DPH u přijatých zdanitelných plnění, ve kterých vznikla plátcí přiznat povinnost k dani.

Každému plátcí vzniká u přijatých zdanitelných plnění povinnost přiznat daň, a to:

- v režimu přenesení daňové povinnosti – viz ustanovení § 92a zákona o DPH,
- při pořízení zboží ze zahraničí – viz ustanovení § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH,
- při dovozu zboží – viz ustanovení § 73 odst. 1 písm. c) zákona o DPH,
- při poskytnutí služby zahraniční osobou – viz ustanovení § 24 zákona o DPH.

Těmto uvedeným případům pro odpočet DPH v případě přijatých zdanitelných plnění se autor bude věnovat v následujícím textu této kapitoly.

### 9.1 Přenesení daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění

Přenesení daňové povinnosti v praxi funguje tak, že na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování daně, kdy má povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění poskytovatel daného plnění, tzn. plátce, jež zdanitelné plnění uskutečnil, tak v režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu naopak příjemce plnění. Dále je třeba říci, že v režimu přenesené daňové povinnosti je povinen přiznat a zaplatit daň plátce, pro něhož bylo v tuzemsku předmětné zdanitelné plnění uskutečněno. Plátce, který dotčené zdanitelné plnění uskutečnil, pak vystaví daňový doklad, ve kterém však oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH, přičemž na místo toho zde uvede sdělení o tom, že výši daně je povinen posléze doplnit a přiznat také plátce, pro něhož bylo toto plnění uskutečněno.<sup>218</sup>

Nevýhodou tohoto standardního režimu je skutečnost, že v případě, že se jedná o dodávky zboží či služeb v rámci členského státu Evropské unie, vyměřuje se DPH

---

<sup>218</sup> SLADKOVSKÝ, O. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. [cit. 2013-11-03]. Dostupné z [http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/legislativa\\_metodika\\_14310.html](http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/legislativa_metodika_14310.html)

dodavatelem. Pokud je však zákazníkem osoba povinná k dani, může takto vyměřenou DPH získat zpět pouze přiznáním vstupní daně ve svém pravidelném přiznání k dani z přidané hodnoty. Tento odečet je pak okamžitý, tzn. nezávisí zde na tom, jestli konkrétní dodavatel odvedl DPH nejprve do státní pokladny. S problémem se však setkáváme tehdy, pokud osoba vydávající fakturu, nejprve neodvede DPH do státní pokladny a státní pokladna pak umožní dobropis na vstupní daň, kterou však nikdy neobdržela.<sup>219</sup> Právě režim přenesené daňové povinnosti by měl těmto daňovým únikům efektivně zabránit.

Režim přenesení daňové povinnosti je uplatňován výhradně jen mezi plátcí daně při poskytování plnění v tuzemsku. Tento režim musí povinně použít ten poskytovatel plnění, jež je plátcem, a který současně poskytuje vymezené stavební či montážní práce s místem plnění v tuzemsku pro ekonomickou činnost příjemce a takový příjemce plnění je rovněž plátcem DPH. Naopak se tento režim nepoužije v tom případě, kdy plátce daně poskytuje stavební či montážní práce příjemci plnění, který plátcem DPH není a samozřejmě také v tom případě, kdy neplátce daně poskytuje výše uvedené práce plátcí daně. Za účelem použití režimu přenesení daňové povinnosti mezi plátcí je vždy nutné, aby tyto osoby vystupovaly při uskutečnění určitého daňového plnění jakožto osoby povinné k dani z přidané hodnoty, tzn. v rámci své ekonomické činnosti. V případě již zmiňovaných stavebních prací se pak jedná především o to, aby osoba, která zdanitelné plnění přijímá, vystupovala u daného plnění jakožto osoba k dani povinná. Pokud tedy příjemce plnění (plátce), pořizuje toto přijaté zdanitelné plnění výlučně pro svou soukromou potřebu, či výlučně pro plnění, jež není předmětem DPH, nenachází se v postavení osoby povinné k dani a v takovém případě nemůže dojít k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. V praxi to tedy znamená, že plátce, který právě uskutečnil zdanitelné plnění, uplatní také daň na výstupu, tuto daň přizná a zaplatí podle běžného mechanismu. Podobným způsobem se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní tehdy, pokud např. obec pořizuje plnění pro potřeby, které souvisejí výhradně pouze s její činností realizovanou při výkonu veřejné správy, při které se tedy obec nepovažuje za

---

<sup>219</sup> *Sdělení Komise radě v souladu s čl. 27 odst. 3 směrnice č. 77/388/EHS* [online]. [cit. 2013-11-07]. Dostupné z <https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&cad=rja&ved=0CFIQFjAF&url=http%3A%2F%2Feur-lex.europa.eu%2FLexUriServ%2FLexUri>

osobu povinnou k dani z přidané hodnoty. Blíže se této problematice věnuje ve svých konkrétních ustanoveních zákon o DPH.<sup>220</sup>

Dále je třeba uvést specifika režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění upravená v obecných pravidlech § 92a zákona o DPH, tzn. uvedené pravidel pro veškerá plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, tzn. jak např. u dodání zlata, tak také dodání zboží, které vymezuje příloha č. 5 tohoto zákona, u montážních prací, u obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, apod. Tyto typy plnění jsou upraveny v § 92b až § 92g zákona o DPH.

Přenesení daňové povinnosti (tzv. tuzemský reverse charge) je možné označit za specifický režim v rámci uplatňování DPH. Vychází se zde z ustanovení čl. 199 Směrnice, který v praxi umožňuje, aby jednotlivé členské země Evropské unie určily, že osobou povinnou odvést daň z přidané hodnoty je tedy osoba povinná k dani.

Od počátku roku 2013 vypustila novela zákona o DPH původní text ustanovení § 92a odst. 2 tohoto zákona, který do té doby definoval povinnost plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, vystavit dle ustanovení § 26 daňový doklad s náležitostmi dle § 28 odst. 2 písm. a) až k) zákona o DPH, a to včetně sdělení, že výše daně musí být doplněna a současně musí být přiznán plátce, pro něhož je toto plnění uskutečněno a to včetně uvedení sazby DPH. Toto ustanovení je v současnosti nadbytečným, jelikož obecná povinnost vystavit daňový doklad vyplývá z nového ustanovení § 28 a rovněž v nově pojatém § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH je uvedena povinnost uvést na daňovém dokladu vždy povinný údaj „daň odvede zákazník“. Toto se uvádí pro případ, že osobou povinnou přiznat daň bude osoba, pro niž je plnění již uskutečněno. Dále se zde uvádí, ve kterých případech plátce již neuvádí na daňový doklad sazbu daně z přidané hodnoty, což platí rovněž pro režim přenesení daňové povinnosti dle ustanovení § 92a zákona o DPH.<sup>221</sup>

Podle ustanovení § 92e zákona o DPH podléhá režimu přenesení daňové povinnosti rovněž poskytnutí stavebních a montážních prací, a to vždy bez ohledu na to, zda se jedná z hlediska vymezení daného zákonem o DPH o služby či dodání zboží s montáží, které dle

---

<sup>220</sup> SLADKOVSKÝ, O. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. [cit. 2013-11-03]. Dostupné z [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa\\_metodika\\_14310.html](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html)

<sup>221</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

sdělení Českého statistického úřadu odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41-43, které je platné od 1. 1. 2008.<sup>222</sup>

- **PŘÍKLAD**

Nejmenovaná stavební firma, která je plátcem DPH, provedla ke dni 20. 9. 2013 opravu nemovitosti. Toto provede pro jiného plátce DPH. V případě, kdy slouží příjemci plnění tato nemovitost pro jeho ekonomickou činnost, musí stavební firma postupovat dle § 92e, tzn. do 15-ti dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění musí firma vystavit daňový doklad, ve které bude uvedeno DUZP dle § 21 zákona o DPH, tedy 20. 9. 2013 a částku uvedenou bez daně. Dále zde bude dopsáno sdělení „daň odvede zákazník“. Plátce - příjemce tohoto plnění, který např. v uvedené nemovitosti poskytuje hostinskou činnost, se stává povinným odvést daň z přidané hodnoty za stavební firmu, a to v daňovém přiznání za září 2013. Ve stejném období, tzn. ke dni 20. 9. 2013 má příjemce tohoto zdanitelného plnění také plný nárok na odpočet DPH.

- **PŘÍKLAD**

Bytové družstvo, které je plátcem DPH, při zajišťování bytových potřeb pro své členy (fyzické osoby) nevystupuje jako osoba povinná k DPH (příslušná plnění totiž nejsou ekonomickou činností bytového družstva). Pokud ale na tuto skutečnost dopředu neupozorní dodavatele stavebních či montážních prací, které režimu přenesené daňové povinnosti podléhají, uplatní dodavatel v souladu se zákonem o DPH právě tento režim přenesené daňové povinnosti. V praxi tedy např. při opravě výtahu v domě bytového družstva, kde se však nacházejí výlučně družstevní byty, jež jsou v nájmu členů, tedy fyzických osob, by režim přenesené daňové povinnosti nemusel být uplatněn. Pokud však bytové družstvo dodavateli neposkytne prohlášení, že jím uskutečněné plnění bude využito pouze pro jeho plnění, která nejsou v žádném případě ekonomickou činností, uplatní dodavatel režim přenesené daňové

---

<sup>222</sup> *Klasifikace CZ-CPA* [online]. [cit. 2013-10-23]. Dostupné z [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace\\_produkce\\_%28cz\\_cpa%29](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_%28cz_cpa%29)

povinnosti, tzn. v takovém případě poskytuje dodavatel montážní práce plátcí DPH. Zde je nutné upozornit, že tento postup je v souladu se zákonem o DPH.<sup>223</sup>

## 9.2 Pořízení zboží ze zahraničí

Dle ustanovení § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je určena podmínka uplatnění nároku na odpočet daně při pořízení zboží ze zahraničí. Zákon hovoří o tom, že „*při odpočtu daně, ... kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem*“<sup>224</sup>

K této problematice je tedy třeba říci, že plátce je oprávněn prokázat tento nárok jiným způsobem dle daňového řádu.

## 9.3 Poskytování služby zahraniční osobou

Při poskytování služby zahraniční osobou upravuje uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat DPH ustanovení § 24 zákona o DPH. Zde se mimo jiné hovoří o tom, že „*povinnost přiznat daň při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku vzniká plátcí nebo identifikované osobě, kterým je služba poskytnuta, ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni poskytnutí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve*“.<sup>225</sup>

Do výše uvedeného ustanovení se promítla nová definice osoby neusazené v tuzemsku dle ustanovení § 4 odst. 1. písm. n) zákona o DPH. Touto osobou může být jakákoli osoba, která je povinná k DPH jak z jiného členského státu, tak také ze třetí země a není zde povinnost, že se musí jednat o osobu k dani registrovanou.<sup>226</sup>

---

<sup>223</sup> Zázpis z jednání Koordinačního výboru konaného 18. 1. 2012 [online]. [cit. 2013-10-23]. Dostupné z <http://www.scmdbd.cz/zavery-z-jednani-koordinacniho-vyboru-mf-s-komorou-danovych>

<sup>224</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>225</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>226</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

Do odst. 1 § 4 se také promítlo zavedení institutu identifikované osoby a zrušil se odkaz na ustanovení § 108 zákona o DPH.<sup>227</sup>

Za uskutečněné zdanitelné plnění se dle ustanovení § 23 odst. 2 zákona o DPH považuje poskytnutí služby dle odst. 1 a to v ten den, který je uveden v ustanoveních tohoto zákona.<sup>228</sup>

V zákoně se dále upravuje také konečná lhůta určená pro povinnost přiznat daň z přidané hodnoty v případě poskytnutí úplaty ještě před uskutečněním samotného plnění. Nově se upouští od stanovení této lhůty k poslednímu dni měsíce, ve kterém byla předmětná úplata poskytnuta a tato lhůta se nastavuje ke dni poskytnutí úplaty, čímž se tato dostává do souladu zákona o DPH a účetnictví. Toto se týká např. při použití kurzu pro přepočet cizí měny na českou měnu.<sup>229</sup>

Zákon dále hovoří o tom, že je pokud poskytována služba osobou neusazenou v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku dle ustanovení § 9 odst. 1 po dobu delší než 1 rok (12 kalendářních měsíců), a pokud během této doby nedojde k žádnému poskytnutí úplaty, považuje se takové plnění za uskutečněné nejpozději poslední den kalendářního roku.<sup>230</sup>

Zde tedy není podstatné, zda již v daném roce uplynulo celých 12 měsíců, neboť i za několik málo měsíců poskytování služeb v daném roce na dlouhodobé bázi je nutné přiznat takové poskytnutí služby od osoby povinné k dani z Evropské unie či ze třetí země nejpozději vždy k poslednímu dni kalendářního roku.<sup>231</sup>

## 9.4 Dovoz zboží

Pokud se jedná o dovoz zboží, tak odpočet DPH se zde řídí podle ustanovení § 73 odst. 1 písm. c) zákona o DPH, který vyžaduje pro uplatnění nároku na odpočet daně povinnost

---

<sup>227</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>228</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>229</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>230</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>231</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

odpočtu daně při dovozu zboží v případě, pokud je plátce povinen tuto daň přiznat dle ustanovení § 23 odst. 3 až 5 zákona o DPH a mít k tomu daňový doklad.<sup>232</sup>

Povinnost účtovat DPH při uskutečnění konkrétního účetního případu při dovozu (stejně tak také při vývozu) je vždy při splnění dané dodávky. Za den přijetí faktury se považuje ten okamžik, který se využívá pouze za účelem zjištění potřebného kurzu České národní banky pro zajištění přepočtu. Není to ale v žádném případě okamžik uskutečnění daného účetního případu dodávky nebo splnění služby.<sup>233</sup>

Nárok na odpočet DPH při dovozu zboží vzniká konkrétnímu plátci nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu byla tato daň vyměřena či přiznána. Plátce je pak nárok na uplatnění odpočtu DPH povinen doložit patřičným daňovým dokladem.<sup>234</sup>

V případě odpočtu DPH při dovozu se pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně v případě, kdy je plátce povinen tuto daň přiznat v daňovém přiznání dle odstavce 1 písm. c), určí vazba na přiznání této daně a vlastnictví určitého daňového dokladu. V ostatních případech daně při dovozu, tzn. pokud plátci nevzniká povinnost přiznat tuto daň ve svém daňovém přiznání, ale kdy se daň uplatňuje pouze na základě rozhodnutí celního orgánu, se v zákoně o DPH nově zavádí povinnost pro možnost uplatnění nároku na odpočet DPH zaplatit tuto daň dle ustanovení odst. 1. písm. d).<sup>235</sup>

---

<sup>232</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>233</sup> GALOČÍK, S., LOUŠA, F. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4630-2.

<sup>234</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

<sup>235</sup> GALOČÍK, S., LOUŠA, F. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4630-2.

## 10 OPRAVA VÝŠE DANĚ U POHLEDÁVEK ZA DLUŽNÍKY V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ

Zákon o DPH upravuje výši daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení v § 44 zákona o DPH. Tato novela zavedla s účinností od 1. 4. 2011 § 44, kterým přináší stát úlevu pro plátce, jež evidují své pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení, a to tím, že je jim umožněno opravit daň z přidané hodnoty na výstupu. Toto se uvádí přímo na vystaveném daňovém dokladu. Tato možnost opravy se však týká výhradně pohledávek, jež vznikly ve lhůtě šesti měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka. Plátcí daně mohou nárokovat vrácení DPH již odvedené z uskutečněného zdanitelného plnění, v tom případě, kdy odběratel tuto pohledávku dosud neuhradil a v případě, že soud již prohlásil konkurz na majetek takového dlužníka. Jde o tzv. „předinsolvenční“ pohledávky.

Ustanovení § 44 je v souladu se zněním článků 90 a 185 Směrnice. Obdobná úprava pak platí nejméně u dalších 12 států Evropské unie. Tato směrnice má sice určitý negativní dopad na státní rozpočet, ale klade si za cíl zachování životaschopnosti firem a umožnění firmám rovněž překonání aktuální negativní ekonomické situace a současné zachování pracovních míst.

Podle stanovení expertní skupiny Ministerstva spravedlnosti pro insolvenční právo se postup dle § 44 ve znění účinném od 1. 4. 2011 neuplatní v konkurzních řízeních, které dosud probíhaly a probíhají dle zákona č. 328/1991 Sb. Rovněž se tento postup dle ustanovení § 44 neuplatní pro ty pohledávky, ze kterých vznikla věřiteli povinnost přiznat daň z přidané hodnoty za zdaňovací období, které předcházelo možné opravě, tedy před 1. 4. 2011. Také Krajský soud v Ostravě udělil insolvenčním správcům pokyn, aby v případech, ve kterých některý z věřitelů uplatňuje opravu výše daně za plnění poskytnuté dlužníkovi v době do 31. 3. 2011, považovaly tyto za neoprávněné, a aby daný daňový doklad vrátili konkrétnímu věřiteli a informovali o této skutečnosti správce daně zasláním fotokopie příslušného daňového dokladu a přípisu, který byl danému věřiteli vrácen na vědomí.

## 11 ODPOČET DPH VE SKUPINĚ A SDRUŽENÍ

V rámci této kapitoly rigorózní práce bude psáno o odpočtu DPH ve skupině a sdružení, jelikož toto jsou oblasti vykazující určitá specifika. Obecně může zúčtování DPH s finančním úřadem určitý subjekt realizovat jak samostatně, což bylo uvedeno v předešlých kapitolách této práce, tak také společně ve spojení s dalšími subjekty. Zde pak existují dvě možnosti, a to registrace sdružení nebo skupinová registrace.

K tomuto spojení do jedné registrace dochází především k tomu, že společnosti tak získávají např. zjednodušení jednotlivých procesů v podobě podávání jen jednoho přiznání k DPH, lepší podmínky pro odpočet DPH, zjednodušení zúčtování DPH s jednotlivými členy, apod. Tyto instituty však přinášejí pochopitelně také určité nevýhody, např. v oblasti ručení a zodpovědnosti či mnohem vyšší nároky na právní zajištění.

Na úvod je třeba definovat skupinu a sdružení. *Skupinu* tvoří osoby kapitálově nebo jinak spojené, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku. Jedná se tedy o osoby v tuzemsku usazené.<sup>236</sup> Ty se pak spojují do skupiny za účelem společné registrace k DPH, a to z toho důvodu, že ve skupině mívají obvykle lepší podmínky pro odpočet DPH nebo zjednodušenou administrativní zátěž při zúčtování obchodů mezi sebou nebo v podávání přiznání k DPH, jelikož toto je pak podáváno pouze jedno jediné, a to za skupinu dohromady.

*Sdružení* je upraveno zákonem č. 40/1964 Sb., občanským zákoníkem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), který hovoří o tom, že společně sdružit se může několik osob najednou, a to z toho důvodu, aby se tyto osoby společně přičinily o dosažení určitého účelu. Plátcí podnikající společně na základě sestavené smlouvy o sdružení, jsou povinni k vedení evidence pro účely DPH za tu činnost, pro kterou se sdružili. Toto vedou odděleně. Evidenci vede k tomu určený účastník daného sdružení, který za toto sdružení plní také další povinnosti a uplatňuje rovněž práva vyplývající ze zákona o DPH pro ostatní účastníky sdružení.<sup>237</sup>

---

<sup>236</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>237</sup> DĚRGEL, M.: *Specifika sdružení bez právní subjektivity*. [online]. Změněno 10. 9. 2009. [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6509v8715-specifika-sdruzeni-bez-pravni-subjektivity/>

## 11.1 Odpočet DPH ve skupině

Skupinu pro účely platby DPH mohou tvořit pouze osoby, jež splňují podmínky uvedené v ustanovení § 5a zákona o DPH – musí se tedy jednat o osoby kapitálově spojené nebo o osoby jinak spojené, které mají své sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jsou tedy osobami v tuzemsku usazenými.

Skupina se pak jako celek stává plátcem DPH, a to i tehdy, pokud jednotliví členové skupiny již sami o sobě samostatnými osobami, které jsou povinny k dani, nejsou. Skupinová registrace bude výhodná především pro skupiny společností, které nemají plný nárok na odpočet daně na vstupu (např. banky, pojišťovny atp.), popř. skupiny společností, z nichž některé mají vlastní daňovou povinnost a některé nadměrný odpočet daně. Služby, které nejsou osvobozené od daně (např. různé administrativní či IT služby) a které tyto společnosti nakupují od jiných společností ve skupině, tak mohou při využití skupinové registrace nakoupit coby „vnitropodnikové plnění“ bez daně.<sup>238</sup>

Tyto subjekty pak při nákupu plnění od svých partnerských či obslužných organizací by jinak nemohly uplatnit nárok na odpočet DPH, ale stálým obchodním partnerům by jinak povinnost k odvodu daně vznikala. Dále je třeba říci, že vytvořením skupiny nejsou zatěžovány DPH ani obchody mezi jednotlivými členy skupiny, což je rovněž výhodné. Dochází navíc také ke snížení administrativní zátěže, jelikož obslužné společnosti nejsou povinny odvádět daň ze svých plnění pro ostatní členy ve skupině, kteří by nemohli nárok na odpočet daně stejně uplatnit.<sup>239</sup>

Také kombinací jednotlivých osvobozených plnění bez nároku na odpočet a zdanitelných plnění, která jsou uskutečňována v rámci skupin, je možné dosáhnout příznivější hodnoty pro vypořádací koeficient určený pro krácení nároku na odpočet DPH u plnění, která byla skupinou přijata. Tohoto uspořádání využívají zejména společnosti podnikající v pojišťovnictví, bankovníctví, loterijní či developerské společnosti. Také veřejnoprávní subjekty a jimi zřízené organizace si vybírají právě tuto variantu. Skupina může být tvořena také společnostmi, které uskutečňují přeshraniční obchody se svými dodavateli v tuzemsku. V této oblasti hrají roli samozřejmě finanční toky a podstatně lepší možnost

---

<sup>238</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

<sup>239</sup> KRAFTOVÁ, V. *Skupina – rok existence* [online]. Změněno 1. 2. 2010. [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>

využití firmě dostupných finančních prostředků. Např. subjekt uskutečňující osvobozená plnění s nárokem na odpočet DPH, který ze souvisejících přijatých plnění uplatnil vysoký nadměrný odpočet, musel čekat po podání přiznání k dani na jeho vrácení, zatímco jeho stálým dodavatelům v tuzemsku vznikala relativně vysoká vlastní daňová povinnost vyžadující odvod daně ke dni podání daňového přiznání. V případě, že takové subjekty splní určené podmínky a vytvoří si skupinu, vzájemné obchody pak již nebudou tvořit předmět daně.

Jak již bylo uvedeno, plnění mezi členy skupiny navzájem již není předmětem daně z přidané hodnoty. Předmětem daně jsou již pouze plnění uskutečněná jednotlivými členy skupiny pro zcela jiné odběratele než pro ty, kteří jsou členy skupiny. Toto plnění je pak plněním skupiny a dle svého charakteru pochopitelně podléhá příslušnému daňovému režimu, a to tedy plněním zdanitelným, nebo plněním osvobozeným.<sup>240</sup>

V praxi je tedy skupina zakládána právě pro možnost odpočtu DPH. Skupina je totiž hlediska uplatňování daně jedním subjektem, z tohoto důvodu se do výše přeplatku nebo nedoplatku promítají přeplatky či nedoplatky veškerých jejích členů.

Vytvoření skupiny samozřejmě vykazuje určité nevýhody, např. používání společného softwaru pro záznamy skupiny pro evidenci DPH, potřeba právního zajištění těch skutečností, které souvisejí s dělením odpovědnosti ve skupině v případě vystoupení člena ze skupiny nebo zrušení registrace skupiny, kdy pak práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH náležející skupině, postupně přecházejí na jednotlivé členy, kteří odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny také po jejím zrušení dle ustanovení § 5b a § 5c zákona o DPH. Rovněž je potřebné jasně vymezit rozdělení podílů na financování daňových povinností skupiny nebo nárokování nadměrného odpočtu, který skupině vznikl.<sup>241</sup>

Pro účely zákona o DPH je skupina samostatnou osobou povinnou k DPH. Není tedy subjektem práva a pro účely ostatních daní vystupují její členové jako samostatné daňové subjekty. Z tohoto důvodu musí nadále samostatně vykazovat jednotlivé daňové doklady za svá plnění. Tyto doklady tedy v žádném případě nevystavuje zastupující člen skupiny. Faktury jednotlivých členů skupiny musí splňovat jak náležitosti účetních dokladů, tak také

---

<sup>240</sup> KRAFTOVÁ, V. *Skupina – rok existence* [online]. Změněno 1. 2. 2010 [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>

<sup>241</sup> KRAFTOVÁ, V. *Skupina – rok existence* [online]. Změněno 1. 2. 2010 [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>

pro účely DPH náležitosti daňových dokladů. Za tímto účelem tedy mají určité shodné náležitosti jako daňové doklady s tím rozdílem, že je u nich nutné uvést údaje identifikující člena skupiny, který dané plnění uskutečnil a rovněž uvést DIČ skupiny, která je plátcem daně. Rovněž pro účely přeshraničních obchodů je potřebné uvádět pro dodavatele i zákazníky, ale také pro potřeby celních orgánů DIČ celé skupiny (viz ustanovení § 28 odst. 11 zákona o DPH). Obdobně rovněž na dokladech přijatých členy skupiny od jejich externích dodavatelů musí být vždy uvedeno kromě identifikace daného člena skupiny, také DIČ skupiny.<sup>242</sup>

Co se týče *nadměrného odpočtu*, který vzniká jak podáním řádného přiznání k DPH za skupinu, tak jako přeplatek vzniklý podáním dodatečného přiznání k DPH za některého ze členů skupiny za období před registrací skupiny, se tento vrací zpět na účet, který je uveden v přihlášce k registraci skupiny. K navrácení těchto přeplatků nedochází v tom případě, kdy má jakýkoli člen skupiny daňový nedoplatek, který může mít i na jiných daních (nejen tedy na dani z přidané hodnoty). V zájmu skupiny je tedy, aby do svých řad přijala pouze takové subjekty, které řádný způsobem plní veškeré své daňové povinnosti. Nedoplatky jednotlivých členů skupiny na dani z přidané hodnoty se stávají, vzhledem k přechodu práv a povinností podle zákona o DPH, nedoplatky celé skupiny. V případě, že bude existovat určitý nedoplatek na osobním daňovém účtu k dani z přidané hodnoty člena skupiny, tak případný přeplatek, který bude evidovaný na osobním daňovém účtu DPH celé skupiny, bude bez vydání nějakého rozhodnutí (viz ustanovení § 59 zákona o DPH) převeden k úhradě nedoplatku. Rozhodnutí o převodu přeplatku se vydává pouze při úhradě nedoplatku na jiné dani určitého člena skupiny.<sup>243</sup>

Dále je třeba říci, že po registraci skupiny může dojít u majetku nakoupeného nebo vytvořeného určitými členy skupiny ke změně účelu jeho použití s ohledem na uskutečňovaná plnění skupinou jakožto plátcem, jež tento majetek používá. V případě majetku, který vymezuje § 78 odst. 2 zákona o DPH, a který podléhá v případě změny účelu použití úpravě odpočtu daně, či je takový majetek předmětem vyrovnání odpočtu daně, se vždy postupuje v souladu s podmínkami určenými v § 78 a § 79 zákona o DPH. Co se pak týče majetku pořízeného či uvedeného do užívání ještě před registrací skupiny, tak zde se období pro

---

<sup>242</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>243</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

úpravu nebo vyrovnání odpočtu DPH počítá již od okamžiku pořízení tohoto majetku či jeho uvedení do užívání tou osobou, jež se stala členem určité skupiny. Obdobně se pak postupuje také u majetku, který byl zakoupen v období existence skupiny vystoupení určitého člena ze skupiny či po jejím případném zrušení.<sup>244</sup>

## 11.2 Odpočet DPH ve sdružení

Sdružení je upraveno občanským zákoníkem, který hovoří o tom, že společně sdružit se může několik osob najednou, a to z toho důvodu, aby se tyto osoby společně přičinily o dosažení určitého účelu. Plátcí podnikající společně na základě sestavené smlouvy o sdružení, jsou povinni k vedení evidence pro účely DPH za tu činnost, pro kterou se sdružili.<sup>245</sup>

Sdružení není samostatný právní subjekt, nemá tedy právní subjektivitu, a nemůže být tedy ani samostatnou účetní jednotkou. Účetní jednotku mohou představovat pouze jednotliví členové sdružení dle smlouvy o sdružení. Z tohoto důvodu je potřebné ve smlouvě dohodnout, kdo z účastníků sdružení povede za sdružení účetnictví o společné činnosti, jakožto součást svého vlastního účetnictví.<sup>246</sup>

Z ustanovení § 95 zákona o DPH vyplývá, že pokud se stane plátcem daně osoba povinná k dani, jež je účastníkem sdružení, je o tomto povinná informovat veškeré další účastníky sdružení, a to do 15 dnů ode dne, ve kterém se tato osoba stala plátcem daně.<sup>247</sup>

V souladu s ustanovení § 100 odst. 4 zákona o DPH pak plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení musí vést evidenci pro účely DPH za tu činnost, pro niž se sdružili, vždy odděleně. Tato evidence je vedena určeným účastníkem sdružení, který plní za sdružení veškeré povinnosti a současně uplatňuje práva vyplývající ze zákona o DPH pro ostatní účastníky sdružení.

---

<sup>244</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>245</sup> DĚRGEL, M. *Specifika sdružení bez právní subjektivity* [online]. Změněno 10. 9. 2009 [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6509v8715-specifika-sdruzeni-bez-pravni-subjektivity/>

<sup>246</sup> DĚRGEL, M. *Specifika sdružení bez právní subjektivity* [online]. Změněno 10. 9. 2009 [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6509v8715-specifika-sdruzeni-bez-pravni-subjektivity/>

<sup>247</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon o DPH v ustanovení § 73 odst. 7 hovoří o tom, že u plátců uskutečňujících zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení či jiné podobné smlouvy, nárok na odpočet daně uplatňuje u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita k činnosti sdružení určený účastník sdružení, který vede pro účely daně z přidané hodnoty evidenci za sdružení jako celek. Ti plátci, kteří na základě smlouvy o sdružení podnikají společně, mohou uplatnit nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, která používají pro činnost sdružení jednotlivě v případě, že uskutečňují taková zdanitelná plnění, ke kterým pak následně tato přijatá zdanitelná plnění použijí a také v těch případech, pokud tato uskutečněná zdanitelná plnění uvedou ve svých daňových přiznáních.<sup>248</sup>

Zákon zde sice nabízí určitou možnost individuálního nárokování odpočtu daně na vstupu pro jednotlivé účastníky smlouvy o sdružení, ale kvůli zvýšené administrativě, která je s tímto spojená, k tomuto dochází v praxi jen výjimečně. Plátci, kteří společně podnikají na základě smlouvy o sdružení, mohou uplatnit nárok na odpočet DPH u veškerých přijatých zdanitelných plnění, které použili pro činnost daného sdružení jednotlivě, a to v případě, že uskutečňují zdanitelná plnění, k nimž pak použijí tato přijatá zdanitelná plnění. Veškerá realizovaná zdanitelná plnění pak jednotliví účastníci sdružení uvádějí ve svých individuálních daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty. Pokud je však takto uplatňován nárok na odpočet DPH jednotlivými účastníky sdružení, současně musí být těmito účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, jež přiznává daň na výstupu za činnost sdružení jako celku. Plátce, který je určený jako účastník sdružení a který vede za sdružení evidenci pro účely DPH, je povinen uvést ve svém vlastním daňovém přiznání k DPH jak zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své vlastní činnosti, tak také zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti sdružení jako celku. Ostatní účastníci sdružení pak ve svém daňovém přiznání uvádějí jen ta zdanitelná plnění a daňové povinnosti, která se vztahují k jejich individuální činnosti.<sup>249</sup>

## • PŘÍKLAD

Jako příklad můžeme uvést firmu A, která přiznává jako účastník sdružení daň na výstupu za sdružení jakožto celek. Účastníkem tohoto sdružení je také firma B. V tomto případě by měla

---

<sup>248</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>249</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

firma A uplatňovat za sdružení rovněž nárok na odpočet DPH. V případě, že by si tento nárok na odpočet pro činnost sdružení uplatňovala také firma B, stává se tato povinnou k přiznání daně na výstupu u všech plnění, která se vztahují k firmě B jakožto účastníkovi sdružení, jež přiznává daň na výstupu za celé sdružení.<sup>250</sup>

V souladu s ustanovení § 100 odst. 4 zákona o DPH jsou povinni plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení, vést evidenci pro účely DPH za činnost, pro kterou se společně sdružili, odděleně. Tato evidence je vedena určeným účastníkem sdružení, který plní za sdružení veškeré povinnosti a uplatňuje rovněž práva, která vyplývají z jednotlivých ustanovení zákona o DPH pro ostatní účastníky sdružení.

Souhrnné hlášení o dodání určitého zboží do jiného členského státu osobě, která je registrovaná k dani v jiném státě Evropské unie podává za sdružení určený účastník sdružení, jež toto daňové přiznání podává za sdružení jako celek.<sup>251</sup>

Je možné říci, že specifikum sdružení bez právní subjektivity spočívá především v tom, že zdaňovací období toho plátce, který podniká společně s jinými plátcí na základě smlouvy o sdružení dle výše uvedených pravidel, se stanoví ze součtu obrátů, kterého dosáhli všichni účastníci ve sdružení a obrátů plátce (plátců) dosaženého mimo takové sdružení. Zdaňovací období osob může být ve sdružení tedy rozdílné.<sup>252</sup>

Bude-li tedy ustanovení 73 odst. 7 zákona o DPH ještě jednou shrnuto, můžeme říci, že určuje pravidla pro uplatnění odpočtu daně v rámci sdružení bez právní subjektivity. Nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení uplatňuje určený účastník, který vede evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3 zákona o DPH. Podle komentáře však zákon povinnost vedení evidence jedním určeným účastníkem výslovně neukládá. Pak mohou plátcí podnikající ve sdružení uplatnit dva principiálně odlišné postupy.

Každý účastník sdružení má ve své evidenci (odděleně od aktivit nesouvisejících se sdružením) i daňovém přiznání vlastní vstupy a vlastní výstupy (tj. faktury vystavené

---

<sup>250</sup> PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012.* 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

<sup>251</sup> DĚRGEL, M. *Specifika sdružení bez právní subjektivity* [online]. Změněno 10. 9. 2009. [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6509v8715-specifika-sdruzeni-bez-pravni-subjektivity/>

<sup>252</sup> DĚRGEL, M. *Specifika sdružení bez právní subjektivity* [online]. Změněno 10. 9. 2009. [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6509v8715-specifika-sdruzeni-bez-pravni-subjektivity/>

konečnému odběrateli). Odběratel však většinou vyžaduje jedinou fakturu (z administrativních důvodů a také proto, že členové sdružení bez právní subjektivity odpovídají za plnění smlouvy společně a nerozdílně, neb jsou všichni jejími účastníky), a proto jsou mu plnění uskutečněná v rámci sdružení fakturována jedním účastníkem zastupujícím sdružení. V takové situaci se obvykle volí druhý postup, kdy veškeré vstupy i výstupy týkající se sdružení uvádí do své evidence (odděleně od aktivit nesouvisejících se sdružením) i do daňového přiznání určený účastník sdružení. I tento postup má však své praktické nevýhody. Jednotliví členové sdružení totiž často nakupují některé služby či zboží vlastním jménem a je problematické vyžadovat po dodavateli, aby na doklad uváděl údaje určeného účastníka sdružení a ne skutečného odběratele (tj. člena sdružení, který není určeným účastníkem).

Pro tyto případy zákon předpokládá, že „řadový“ člen sdružení takto nakoupené zboží či služby, které pro sdružení pořídil, určenému účastníkovi sdružení přefakturuje. Neznamená to fakturaci v pravém slova smyslu, v jakém se běžně používá, ale pouze pro účely DPH. Řadový člen sdružení tak dosáhne stavu, kdy má v přiznání plnění nakoupená pro sdružení na vstupu a stejná plnění na výstupu jako přefakturaci určenému účastníkovi sdružení, i když mu fakticky žádné plnění neposkytl. Určený účastník je uvede ve své evidenci a daňovém přiznání jako plnění přijatá pro činnost sdružení.

Ani posledně jmenovaný postup není pro praxi ideální. Plátcí se obvykle sdružují při podnikání proto, aby se podíleli na výrobě/tvorbě produktu, který na trhu v rámci sdružení společně nabízejí, tím, co umějí nejlépe, v čem jsou největší odborníci, co mohou nakoupit nejvýhodněji, apod. Při jednáních s ostatními členy o výši jejich podílu na celkových výnosech jsou náklady na dosažení tohoto podílu pochopitelně jejich sřeženým obchodním tajemstvím, které pak musejí kvůli formálním pravidlům při uplatňování DPH odtajnit při přefakturaci určenému účastníkovi. Členové sdružení tak musejí volit mezi dvěma nevýhodami: buď přesvědčovat odběratele sdružení, aby přijímal faktury na výstupu od každého člena sdružení zvlášť, což je v praxi většinou nerealizovatelné, nebo ukázat svým obchodním partnerům (tj. ostatním členům sdružení), s jakými náklady svého podílu na výnosech sdružení dosáhli.

Proto volí členové sdružení často třetí cestu, kterou sice zákon nepředvídá, ale která s obecnými principy systému není v rozporu: členové sdružení fakturují určenému účastníkovi svůj podíl na výnosu jako subdodávku, a ten pak vystavuje fakturu konečnému odběrateli.

Citované ustanovení je z výše uvedených důvodů jedním z těch ustanovení zákona o DPH, která by si zasloužila revizi, případně vypuštění. Je přece věcí daňové správy, aby při kontrole stejně jako ve všech ostatních případech i u sdružení ověřila správnou aplikaci DPH. Při povinnosti vést oddělenou evidenci by to neměl být zásadní problém.<sup>253</sup>

---

<sup>253</sup> Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

## 12 UPLATNĚNÍ DPH U DLOUHODOBÉHO MAJETKU VYTVOŘENÉHO VLASTNÍ ČINNOSTÍ

V rámci této kapitoly práce bude analyzováno uplatnění DPH u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností poplatníka, přičemž se zde budeme orientovat na změny pravidel platné od 1. 4. 2011. Toto uplatnění DPH se u dlouhodobého majetku, který byl vytvořen vlastní činností, řídí ustanovením § 78b zákona o DPH.

V § 78b je uveden způsob úpravy odpočtu DPH u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností plátce. Zákon o DPH definuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností jako dlouhodobý majetek, jež vyrobil plátce v rámci svých ekonomických činností. Po dobu pořízování tohoto majetku si plátce nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění může uplatnit, přičemž však musí následně postupovat dle ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH a přiznat tedy daň z hodnoty plnění, jež je nad rámec těch plnění, u kterých si plátce mohl uplatnit nárok na odpočet DPH. Současně plátce může uplatnit také nárok na odpočet daně v rozsahu použití pořízeného majetku dle ustanovení § 75 a § 76 zákona o DPH. Následné změny v použití dlouhodobého majetku, popř. v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, se i nadále řeší výhradně prostřednictvím úpravy daně na vstupu dle § 78b zákona o DPH. Pro tento majetek počíná běžet specificky lhůta pro úpravu odpočtu kalendářním rokem, ve kterém byl takový majetek uveden do stavu způsobilého pro užívání.

V případě dlouhodobého hmotného majetku, který je vytvořen vlastní činností a který byl uveden do stavu způsobilého k užívání až po 1. 4. 2011, přičemž k pořízování přijatých zdanitelných plnění docházelo před tímto datem, se postupuje na základě přechodného ustanovení zákona č. 47/2011 Sb., dle kterého vzniká plátcovi nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, jež se stala součástí dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, v případě, že uvedením do stavu způsobilého k užívání došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle ustanovení § 13 odst. 4 písm. b), tzn. po datu 1. 4. 2011, pokud plátce taková zdanitelná plnění přijal již před datem účinnosti této novely, tzn. před 1. 4. 2011, a dosud nárok na odpočet DPH u těchto plnění neuplatnil či krátil. V tomto případě plátcovi vznikne daným přechodným ustanovením dodatečný nárok na odpočet DPH v plné výši současně s povinností k přiznání daně při uvedení tohoto dlouhodobého hmotného majetku

vytvořeného vlastní činností do užívání. Dále je třeba říci, že nárok na odpočet DPH vznikne plátcí nejdříve za zdaňovací období, v němž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, tedy uvedení do stavu, který je způsobilý pro užívání.<sup>254</sup>

- **PŘÍKLAD**

Podnikatel, který je pronajímatelem nemovitosti, jež bude dlouhodobě pronajímána plátcům i neplátcům daně z přidané hodnoty pořídí tuto nemovitost vlastní činností v roce 2012. Nemovitost zařadí do užívání dne 1. 4. 2013. V praxi to tedy znamená, že má tento podnikatel do doby zařazení této nemovitosti do užívání v roce 2012 plný nárok na odpočet DPH, tzn., že tento majetek nepodléhá krácení podle ustanovení § 76 zákona o DPH. Ode dne 1. 4. 2013, co podnikatel zařadí tento majetek do užívání je povinným podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH dodávat tuto nemovitost za cenu v místě a čase obvyklém. Teprve poté má plátce nárok na odpočet DPH v krácené výši podle ustanovení § 76. Znamená to, že nejprve si podnikatel v daňovém přiznání uplatní nárok na odpočet daně krácený zálohovým koeficientem a poté provede na konci roku (v posledním daňovém přiznání za rok 2013) vypořádání tohoto koeficientu, přičemž buď „doplutí“ původní nárok na odpočet daně, či vrátí správci daně část původně uplatněného nároku na odpočet DPH. Tento majetek podléhá od 1. 4. 2011 úpravě původně uplatňovaného odpočtu. Lhůta pro úpravu tohoto majetku je desetiletá a začíná běžet v roce 2013. V praxi to tedy znamená, že pronajímatel, uvedený v tomto příkladu, musí v následujících devíti letech upravovat původně uplatněný odpočet daně.

---

<sup>254</sup> PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-660-8.

## 13 ODPOČET DPH PO 1. 1. 2014

Také v oblasti regulace odpočtu DPH zákonem o DPH byly zákonodárcem přijaty změny některých ustanovení související s rekodifikací českého soukromého práva. Povětšinou se i zde lze setkat se změnami nikoli věcného charakteru, nýbrž charakteru terminologického, resp. legislativně technického. Autor práce se tak rozhodl na tomto místě čtenáře upozornit na jednu zásadnější změnu, která souvisí s novou koncepcí dědictví zakotvenou v novém občanském zákoníku.

Podle stávající právní úpravy ustanovení § 79 zákona o DPH zní:

*„(1) Při zrušení registrace v důsledku úmrtí plátce, je jeho právní nástupce povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který byl ke dni zrušení registrace obchodním majetkem plátce a u kterého tento plátce uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část.*

*(2) Odstavec 1 se nepoužije, pokud oprávněná osoba pokračuje v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí a současně je plátcem nebo předloží přihlášku k registraci plátce do 15 dnů ode dne úmrtí plátce.*

*(3) Ke dni vydání majetku dědici, popřípadě správci dědictví, který nepokračuje v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí, je oprávněná osoba, která pokračovala v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí, povinna postupovat u vydaného majetku podle odstavce 1.*

*(4) Odstavec 3 se nepoužije, pokud je majetek vydán dědici, který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností a současně je plátcem nebo předloží přihlášku k registraci plátce do 15 dnů ode dne vydání majetku.“*

Vzhledem k podstatným změnám soukromého práva v oblasti dědictví po 1. 1. 2014 dojde i ke zjednodušení předmětného ustanovení zákona o DPH:

*„Dědic, který nepokračuje v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí, je povinen ke dni předcházejícímu dni přechodu daňové povinnosti zůstavitele snížit uplatněný*

*nárok na odpočet daně u majetku, který byl k tomuto dni obchodním majetkem plátce a u kterého tento plátce uplatnil nárok na odpočet daně nebo jeho část.*<sup>255</sup>

---

<sup>255</sup> Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

## 14 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA EVROPSKÉ UNIE

Tato kapitola je uspořádána ve struktuře, která má logickou návaznost na členění problematiky v předchozí části, kterou tak doplňuje.

K této kapitole práce bude analyzována judikatura Soudního dvora Evropské unie vztahující se k problematice uvedené v předešlých částech této rigorózní práce. Níže uvedené judikáty doplňují probíranou problematiku této práce. Jedná se o vybrané druhy prejudikatury, která má význam pro rozhodovací praxi českých soudů.

### 14.1 Nárok na odpočet DPH

Podle základních zásad, které uvádí zákon o DPH, je nárok na odpočet DPH podmíněn dle ustanovení § 72 zákona o DPH použitím zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost.

Níže analyzovaná judikatura se tak vztahuje k problému určení, zda je konkrétní zdanitelné plnění použito pro účely plnění ekonomické činnosti v takovém případě, kdy dochází k nákupu za účelem realizace zdanitelného plnění, jež však nebylo následně zrealizováno a také v případě režijních nákladů.

- **Rozsudek ve věci INZO**

Dle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *INZO* (sp. zn. C-110/94) vzniká nárok na odpočet daně v tom případě, pokud byl správcem daně za plátce daně považován takový subjekt, jež v budoucnu zamýšlel uskutečnit zdanitelná plnění, a pokud činnost tohoto subjektu naplňovala před uskutečněním zdanitelných plnění znaky ekonomické aktivity, tzn. v případech počáteční investice za účelem úmyslu uskutečnění daného zdanitelného plnění, přestože plátce ve skutečnosti zdanitelné plnění následně neuskutečnil. V takovém případě jde o ekonomickou činnost dle článku 4 Šesté směrnice a není možné v tomto případě retroaktivně přehodnotit postavení plátce daně, čímž by došlo k znemožnění uplatnění nároku na odpočet DPH. Zcela jinou interpretací článku 4 a článku 17 direktivy by tak došlo k svévolnému znevýhodnění jednotlivých podnikatelů ve smyslu zamezení nároku na odpočet

z přijatých zdanitelných plnění ještě před uskutečněním konkrétního zdanitelného plnění vůči zdanitelným plněním disponujícím nárokem na odpočet, které byly přijaty v okamžiku uskutečňování daného zdanitelného plnění.<sup>256</sup>

- **Rozsudek ve věci Abbey National**

Dle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Abbey National* (sp. zn. C-409/98) je možné nárok na odpočet daně v principu uplatnit pouze v tom případě, že určité pořízené zboží či služby vykazují bezprostřední a přímou vazbu na zdanitelné plnění na výstupu. U režijních nákladů, které souvisejí s ekonomickou činností, však tento nárok na odpočet není možné uplatnit.<sup>257</sup>

- **Rozsudek ve věci společnosti Genius Holding**

Podle ustanovení § 72 odst. 2 se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná dle zákona o dani z přidané hodnoty, což tedy v praxi znamená, že od 1. 4. 2011 již nelze uplatnit nárok na odpočet daně, jež byla chybně určena, což je doloženo také judikaturou Soudního dvora Evropské unie ve věci *Genius Holding* (sp. zn. C-342/87).

Do pravidel určených pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty se promítla zásada vyplývající z judikatury Soudního dvora Evropské unie, podle které není možné odpočet DPH uplatnit s ohledem na daň, jež ve skutečnosti neodpovídá příslušné transakci, ať tedy už z důvodu, že tato daň uvedená na faktuře je vyšší než splatná daň dle příslušného zákona či z toho důvodu, že taková transakce se nestává předmětem daně. Z toho tedy vyplývá, že tam, kde nekoresponduje původně uplatněný odpočet s částkou DPH splatnou podle zákona, musí dojít k opravě, i kdyby toto nekorespondovalo s částkou daně uvedenou na faktuře. Národní legislativou tedy musí být v takovém případě dána možnost opravy jakékoliv nesprávně uvedené daně nesprávně tam, kde subjekt, který fakturu vystavil, jednal v dobré víře, a přesto na faktuře chybně uvedl výši daně.<sup>258</sup> V případě, že např. dodavatel chybně uplatní při dodání

---

<sup>256</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

<sup>257</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

<sup>258</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

zboží základní sazbu daně na plnění podléhajícímu snížené sazbě daně, nebude již odběratel oprávněn si u této nesprávně určené daně uplatnit nárok na odpočet chybné DPH. Tomu tak bude pouze u té daně, jež reálně odpovídá přijatému plnění. Dále je třeba říci, že na odběratele jakožto příjemce plnění a daňového dokladu se pak přesune povinnost kontroly správně uplatněné daně z přidané hodnoty na daném přijatém plnění.<sup>259</sup>

Dle ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH je určen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v částečné výši v takovém případě, kdy určitý plátce použije zdanitelné plnění jak pro účely zakládající nárok na odpočet DPH, tak také pro jiné účely.

V další judikatuře Soudního dvora Evropské unie je řešeno zařazení investičního majetku, jež je podnikatelským subjektem využíván jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost nesouvisející s podnikáním, do obchodního majetku společnosti a náklady na rekonstrukci obchodního majetku, jež se využívá rovněž pro soukromé účely subjektu.

- **Rozsudek ve věci W. Seeling**

Dalším analyzovaným rozsudkem vztahujícím se k této problematice je rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie věci *W. Seeling* (sp. zn. C-269/00). Z analýzy tohoto rozsudku vyplývá, že daň na vstupu z plnění uvedená ve formě nákladů na rekonstrukci zařazené do obchodního majetku konkrétního plátce, jež je využívána zčásti pro soukromé použití plátce, se stává plně odčitatelnou. Na druhé straně však plátcí vzniká daňová povinnost k dani na výstupu, která odpovídá hodnotě nákladů, jež jsou přiřaditelné míře jednotlivého využívání nemovitosti pro soukromé účely podnikatelského subjektu. Využívání takové nemovitosti za účelem zajištění soukromého bydlení nemůže být v žádném případě považováno za osvobozené plnění, tzn. za poskytnutí a pronájem nemovitého majetku.<sup>260</sup>

---

<sup>259</sup> LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

<sup>260</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

- **Rozsudek ve věci Gabalfrisa S. A.**

V další věci je řešen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty při registraci. K posouzení subjektu, který má záměr vyvíjet určitou ekonomickou činnost a který za tímto účelem již vynaložil první investiční výdaje, jakožto subjektu odléhající dani z přidané hodnoty se pak vztahuje rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Gabalfrisa S. A. a další* (C-110/98 až C-147/98)

Z rozhodnutí vyplývá, že subjekt, který má zájem na zahájení nezávislé ekonomické činnosti, a který tento svůj záměr podložil zcela objektivními důkazy a za tímto účelem vynaložil první investiční výdaje, musí být tedy považován za subjekt podléhající dani. Tento subjekt má také bezprostřední nárok na odpočet splatné daně z přidané hodnoty či zaplacené daně z investičních výdajů a není tedy povinen čekat do doby, než začne uskutečňovat konkrétní zdanitelná plnění. Z článku 17 vyplývá, že členskému státu se zamezuje podrobit nárok na odpočet daně osobou podléhající dani již před započítáním pravidelné ekonomické činnosti určitým podmínkám jako je tomu v uvedeném případě splnění požadavku na základě předložení urgentní žádosti o uplatnění odpočtu ještě před splatností daně a při splnění jednoletého limitu určeného pro skutečné zahájení ekonomické činnosti od doby podání žádosti.<sup>261</sup>

- **Rozsudek ve věci Lennartz**

Rozsudek ve věci *Lennartz* (sp. zn. C-97/90) hovoří o tom, že plátce daně z přidané hodnoty se smí rozhodnout, zda zařadí při pořízení investičního majetku, tento majetek plně do obchodního majetku, či zda jej do této oblasti zařadí částečně či jej zde nezařadí vůbec, a to v takovém případě, kdy bude tento majetek využívat jak pro ekonomickou činnost daného subjektu, tak také pro činnost, která s podnikáním nijak nesouvisí. Pokud je takto pořízený majetek využíván jak pro ekonomickou činnost podnikatelského subjektu, tak pro účely nijak nesouvisející s podnikáním, zařazený do oblasti obchodního majetku, existuje zde ve všech případech nárok na úplný a bezprostřední odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Dále je třeba říci, že na možnost uplatnění plného odpočtu daně na vstupu nemá při pořízení majetku žádný vliv podíl následného využití tohoto majetku pro ekonomickou činnost

---

<sup>261</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

podnikatelského subjektu či pro činnost, jež s podnikáním nijak nesouvisí. Následné soukromé využití majetku se pak považuje za poskytnutí služby, která se stává předmětem daně, kdy je základ daně tvořen veškerými náklady daného plátce, které s touto činností souvisí, a které nesouvisí s podnikáním.<sup>262</sup>

## 14.2 Podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH

Co se týče podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH, k této problematice se rovněž vztahuje judikatura Soudního dvora Evropské unie, a to ve věci *Gerharda Bockemuehla* (sp. zn. C-90/02), kde se hovoří o aplikaci podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH. Do aplikace ustanovení § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH se tato judikatura promítla tím způsobem, že z věci vyplývá, že plátce daně, který je povinen jako příjemce služby přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty v souladu s čl. 21 Šesté směrnice, není již povinen dokládat nárok na odpočet této daně daňovým dokladem.<sup>263</sup>

---

<sup>262</sup>Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

<sup>263</sup> Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

## ZÁVĚR

Jak si autor předsevzal v úvodu předkládané práce, součástí této rigorózní práce bylo ověření platnosti hypotézy, která předpokládala, že ačkoliv je systém daně z přidané hodnoty velmi chytře propracovaným systémem, pomoci kterého je mimo jiné možné zamezit určitým daňovým únikům (např. díky postupnému výběru v řetězci jednotlivých zpracovatelů, čímž se institut DPH liší od ostatních daní), je právě odpočet DPH velmi slabým místem, které bývá v praxi jistou příležitostí právě pro daňové úniky. Stanovená hypotéza byla potvrzena, jelikož z analýzy praktických příkladů vyplynulo, že neoprávněné nárokování odpočtu DPH je v praxi skutečně realizováno. Výzkumu vývoje legislativy ukázal, že zákonodárci musí skutečně reagovat na tuto praxi a neustále konkretizovat pravidla odpočtu DPH a dále je zpříšňovat. Důkazem toho je také častá novelizace zákona o DPH.

Co se týče struktury této práce, tak v úvodní části byla nejprve podána charakteristika DPH, která měla za úkol nastínit dále probíranou tematiku a která sloužila k získání základní orientace v oblasti daně z přidané hodnoty. Další kapitoly této práce se pak zabývaly hlouběji problematikou odpočtu DPH – institutem odpočtu DPH jako takovým, nárokem na odpočet, opravou a úpravou odpočtu DPH, změnami v této problematice, odpočtem ve skupině a u sdružení, judikaturou Soudního dvora Evropské unie vztahující se k odpočtu DPH, apod. Tyto kapitoly obsahují citace zákonných ustanovení, komentáře k těmto ustanovením, ale také současně ukázky aplikace jednotlivých institutů oblasti odpočtu DPH. V neposlední řadě autor čerpá z judikatury Soudního dvora Evropské unie a nabízí tak čtenáři praktický pohled na danou problematiku. Prejudikatura Soudního dvora Evropské unie je pak blíže analyzována v poslední kapitole této práce. Pro potřeby této práce byly vybrány takové rozsudky Soudního dvora Evropské unie, které měly následný dopad při pozdější aplikaci práva.

Rigorózní práce byla zpracována několika metodami, mezi které patří analyticko-deskriptivní metoda, metoda demonstrace za pomoci judikatury a metoda modelace. Právní stav řešený v této práci byl stanoven k datu 1. 1. 2013, kdy rovněž došlo k novelizaci zákona o DPH, který se v mnohém dotkl právě analyzované problematiky, tedy odpočtu DPH.

Dále je třeba říci, že novela zákona o DPH, která je účinná od 1. 1. 2013, přináší také přísnější povinnosti pro plátce daně, který přijal určité plnění, u něhož se následně provádí oprava základu daně a výše daně. Toto bylo v této práci rovněž uvedeno. Oprava se provádí

nově v běžném zdaňovacím období, nikoli tedy dodatečným daňovým přiznáním. Okamžik, kdy má plátce povinnost provést opravu, se pak odvíjí až od okamžiku, ve kterém se plátce dozvěděl o okolnostech rozhodných pro provedení opravy. Pokud tedy dojde ke snížení základu daně z důvodů, které uvádí § 42 zákona o DPH (vrácení zboží atd.), je plátce povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně v tom okamžiku, kdy mu byla tato skutečnost známa, a to tedy bez ohledu na to, že poskytovatel případně plněním nesplnil svou povinnost vystavit opravný daňový doklad či mu takový doklad vůbec nebyl doručen. V případě vrácení zboží je pak plátce daně povinen opravit původně uplatněný odpočet v přiznání k DPH za to zdaňovací období, ve kterém dané zboží vrátil.

Mimo jiné se uvedená novela zákona o DPH zaměřuje rovněž na zabránění daňovým spekulacím, které v praxi často docházely při vyrovnání odpočtu daně původně uplatněného u staveb, bytů a nebytových prostor, jež netvoří dlouhodobý majetek. Nyní je plátce povinen původně uplatněný nárok na odpočet daně vyrovnat i v takovém případě, kdy již došlo k uplynutí obecné osvobození lhůty určené pro uplatnění odpočtu daně.

Vzhledem k tomu, že 27. 11. 2013 Poslanecká sněmovna schválila zákonné opatření č. 344/2013 byla práce zejména v jeho kontextu koncipována a autor se snažil o přehledné shrnutí změn.

Téma odpočtu DPH je velmi široké a nebylo jej tedy možné celé v této práci vyčerpat. Práce přesto přináší orientaci v oblasti odpočtu DPH a při řešení praktických problémů s tímto souvisejícími. Přínosná může být práce jak pro podnikatele, tak pro specialisty v oblasti daní.

Při práci bylo vycházeno z dostupných knižních zdrojů, přičemž byl podrobně analyzován novelizovaný zákon o dani z přidané hodnoty. K tomuto zákonu je dále třeba říci, že již z ustanovení § 1 tohoto zákona vyplývá zapracování příslušných předpisů Evropské unie do tohoto zákona. Jedním ze základních předpisů, které byly implementovány vstupem České republiky do Evropské unie, byla tzv. Šestá směrnice. Od ledna 2007 je pak základním předpis pro oblast DPH Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, jež nahradila dosavadní Šestou směrnici. Celá řada ustanovení zákona jednoznačně vychází z úpravy platné pro všechny členské státy Evropské unie.

Cílem předkládané rigorózní práce byl hlubší popis, analýza a zhodnocení regulace oblasti odpočtu DPH v České republice. Dalším cílem práce byla aplikace této problematiky

s ukázkou konkrétních praktických příkladů, judikatury Evropské unie a České republiky. Obou v úvodu této práce vytyčených cílů bylo dle názoru autora v práci naplněno.

## SUMMARY

The theme of this work was VAT deduction because it is currently with regard to the amendment of the VAT Act a present topic.

The aim of this thesis was to describe and analyze the issue of VAT. Another aim was the application of these issues with examples from judicature of European Union and the Czech Republic. Both goals were fulfilled at work.

The thesis also verified the validity of the hypothesis which predicted that although the system of value added tax very wisely elaborates system by which, inter alia, to avoid certain tax avoidance, is currently deduction very weak point, which is, in practice, an opportunity just for tax evasion.

This hypothesis was confirmed as the analysis of practical examples showed that unauthorized claiming deduction of VAT is actually implemented in practice. Research has shown the development of legislation that legislators must really respond to this practice and constantly to VAT deduction rules to specify a further tightening. Proof of this is also part of the Law on VAT.

Concerning the structure of this thesis, in the layout there was first given a characteristic of VAT, which was tasked for further outlining of the topics dealt with and that served to obtain basic knowledge in the field of value added tax . Further chapters then consider pure deduction of VAT, as actual VAT deduction, deductions, corrections and amendmends of VAT, changes in this field, deduction in the group and association, ECJ case law related to VAT, etc. These chapters contain quotes of various statutory provisions.

The application of the VAT Act is working well, explained in several model examples and further demonstrated in the analysis of selected Czech court judgments relating to this issue.

In this work it is often referred to jurisprudence Court of Justice of the EU that is then further analyzed in the last chapter of this work. For the purposes of this study ECJ judgments were picked; it has consequent impact on the later application of the law.

The thesis was prepared by several methods, including analytical and descriptive method, using demonstrations and case modeling method. The legal situation addressed in

this work was determined on the 1 January 2013 that in many points just analyzed the issue of VAT deduction. The work provides orientation in VAT deduction issues and also in solutions of practical problems related to this theme. The thesis could be beneficial for both entrepreneurs and specialists in the field of taxation.

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

AMBROŽ, J. *DPH v praxi*. 1. vyd. Praha: Vydavatelství Vladimír Vyskočil, 2011. ISBN 978-86296-39-5.

BAKEŠ, M a kol. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

BÁRTA, J., HOCHMANNOVÁ, O., ŠKAMPA, J. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 4. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-318-6.

BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty 2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-426-0.

DĚRGEL, M. Změny v registraci českých osob k DPH. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2009, č. 3, s. 21. ISSN 1210-6739.

DRÁBOVÁ, M. HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty - Komentář*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-657-8.

DUŠEK, J. *DPH 2012 zákon s přehledy*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4080-5.

Důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

GALOČÍK, S., LOUŠA, F. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4630-2.

GALOČÍK, S., PAIKERT, O. *DPH 2012 výklad s příklady*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4046-1.

Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2012*. 9. vyd. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-884-3.

Kol. autorů. *Daň z přidané hodnoty 2013*. 10. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 131 s. ISBN 978-80-7357-997-5.

Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

LEDVINKOVÁ, J. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vyd. Praha: VOX, 2013. ISBN 978-80-87480-14-4.

LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k 1. 4. 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-740-9.

LEDVINKOVÁ, J. *Novela zákona o DPH 2011 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 5. vyd. Praha: VOX, 2011. ISBN 978-80-86324-95-1.

MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., RADVAN, M. *Základy finančního práva*. 3. vyd. Praha: ARMEX PUBLISHING, 2008. ISBN 978-80-86795-68-3.

PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-660-8.

PITNER, L. Identifikovaná osoba od 1. 1. 2013. Otázky a odpovědi v praxi. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-28].

PITNER, L., BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: podle právního stavu k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-741-6.

RADVAN, M., MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., ŠRÁMKOVÁ, D. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.

ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

### **14.3 Internetové zdroje**

DĚRGEL, M. *Specifika sdružení bez právní subjektivity* [online]. Změněno 10. 9. 2009 [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6509v8715-specifika-sdruzeni-bez-pravni-subjektivty/>

DĚRGEL, M. *Úprava a vyrovnaní odpočtu DPH* [online]. Změněno 1. 11. 2010 [cit. 2013-11-01]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27079v35444-uprava-a-vyrovnaní-odpocet-dph/>

DĚRGEL, M. *Úprava odpočtu daně* [online]. Změněno 13. 2. 2013 [cit. 2013-11-01]. Dostupné z <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/uprava-odpocet-dane/>

DĚRGEL, M. *Způsob krácení odpočtu DPH* [online]. Změněno 1. 10. 2010 [cit. 2013-11-01]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26636v35005-zpusob-kraceni-odpocet-dph/>

FITŘÍKOVÁ, D., PROCHÁZKOVÁ, D. *Oprava výše daně v účetních a daňových souvislostech*. [online]. Změněno 1. 11. 2010. [cit. 2013-10-26] Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26843v35209-oprava-vyse-dane-v-ucetnich-a-danovych-souvislostech/>

*Klasifikace CZ-CPA* [online]. [cit. 2013-10-23]. Dostupné z [http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace\\_produkce\\_%28cz\\_cpa%29](http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_%28cz_cpa%29)

KRAFTOVÁ, V. *Skupina – rok existence* [online]. Změněno 1. 2. 2010 [cit. 2013-10-26]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>

*Sdělení Komise radě v souladu s čl. 27 odst. 3 směrnice č. 77/388/EHS* [online]. [cit. 2013-11-07]. Dostupné z <https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&cad=rja&ved=0CFIQFjAF&url=http%3A%2F%2Feur-lex.europa.eu%2FLEXUriServ%2FLEXUri>

SLADKOVSKÝ, O. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH* [online]. [cit. 2013-11-03]. Dostupné z [http://cbs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cbs/xsl/legislativa\\_metodika\\_14310.html](http://cbs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cbs/xsl/legislativa_metodika_14310.html)

*Zápis z jednání Koordinačního výboru konaného 18. 1. 2012* [online]. [cit. 2013-11-03]. Dostupné z <http://www.scmbd.cz/zavery-z-jednani-koordinacniho-vyboru-mf-s-komorou-danovych>

*Zápis z jednání Koordinačního výboru konaného 4. 4. 2012* [online]. [cit. 2013-11-03]. Dostupné z <http://www.scmbd.cz/zavery-z-jednani-koordinacniho-vyboru-mf-s-komorou-danovych>

*Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného 20. 5. 2009* [online]. [cit. 2013-11-03]. Dostupné z <http://www.uds.cz/download/KVKDP20052009.pdf-registraci.aspx>

## 14.4 Právní předpisy

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, celní kodex Společenství.

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění dalších směrnic.

Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.

Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. 12. 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně.

Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. 7. 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace.

Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daně z přidané hodnoty.

Směrnice Rady č. 92/111/EHS ze dne 14. 12. 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí zjednodušení pro daň z přidané hodnoty.

Zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2000 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony.

Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.

Zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

## **14.5 Judikatura**

Rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2004, sp. zn. 11 Ca 28/2003.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 1. 4. 1982 ve věci *Staatssecretaris van Financiën proti Hong-Kong Trade Development Council*, sp. zn. C-89/81.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 7. 2001 ve věci *Welthgrove BV proti Staatssecretaris van Financiën*, sp. zn. C-102/00.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. 3. 2008 ve věci *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG proti Finanzamt Göttingen*, sp. zn. C-437/06.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 12. 2000 ve věci *Fazenda Pública proti Camara Municipal do Porto*, sp. zn. C-446/98.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 1. 2003 ve věci *Yorkshire Co-operatives Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, sp. zn. C-398/99.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 3. 2002 ve věci *Kennemer Golf & Country Club & Staatssecretaris van Financiën*, sp. zn. C-174/00.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 1998 ve věcech Commissioners of Customs and Excise proti T.P. Madgett, R.M. Baldwin and The Howden Court Hotel, sp. zn. C-308/96 a C-94/97.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 12. 2010 ve věci Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, sp. zn. C-438/09.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 2. 1999 ve věci Card Protection Plan Ltd (CPP) proti Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-349/96.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. 10. 2009 ve věci Komise Evropské unie proti Finské republice, sp. zn. C-246/08, cit. dle: Komentář k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (právní stav ke dni 1. 4. 2013). In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2013-11-26].

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 3. 1994 ve věci R. J. Tolsma proti Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, sp. zn. C-16/93.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 30. 10. 2010 ve věci EMI Group Ltd proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, sp. zn. C-581/08.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 10. 2009 ve věci SPÖ Landesorganisation Kärnten proti Finanzamt Klagenfurt, sp. zn. C-267/08.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 9. 2012 ve věci Portugal Telecom SGPS SA proti Fazenda Pública, sp. zn. C-496/11.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 10. 2010 ve věcech Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs proti Loyalty Management UK Ltd a Baxi Group Ltd, sp. zn. C-53/09 a C-55/09.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 12. 2006 ve věci Administration de l'enregistrement et des domaines proti Eurodental Sàrl, sp. zn. C-240/05.

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 3. 1988 ve věci Apple and Pear Development Council proti Commissioners of Customs and Excise, sp. zn. C-102/86.

Stanovisko generálního advokáta k věci SPÖ Landesorganisation Kärnten proti Finanzamt Klagenfurt, sp. zn. C-267/08.

## **ABSTRAKT**

Tématem této práce je právní úprava odpočtu DPH v České republice. Jedná se o aktuální téma v souvislosti s novelizací zákona o DPH, ke které došlo v roce 2013.

Cílem rigorózní práce je hlubší popis a analýza problematiky odpočtu DPH. Dalším cílem práce je aplikace dané problematiky na konkrétních praktických příkladech, uvedení související judikatury Soudního dvora Evropské unie a vyšších českých soudů.

V práci je pojednáno o dani z přidané hodnoty, o odpočtu DPH, nároku na odpočet, o opravě a úpravě odpočtu DPH, změnách v odpočtu DPH v souvislosti s novelizovaným zákonem, o odpočtu DPH ve skupině a u sdružení. Dále je zde analyzována judikatura Soudního dvora Evropské unie vztahující se k problematice odpočtu DPH.

Předkládaná práce přináší čtenáři orientaci v oblasti odpočtu DPH a při řešení praktických problémů s ní souvisejícími. Přínosná může být práce jak pro podnikatele, tak pro specialisty v oblasti daní.

## **ABSTRACT**

The theme of this work is VAT deduction. This is a current topic related to the amendment of the VAT Act which occurred in 2013.

Aim of the thesis is deeper description and analysis of the issue of VAT deduction. Another aim is the application of these issues with examples from judicature of European Union and the Czech Republic.

In the thesis the author writes about the value added tax, the VAT deduction, about the right for deduction, correction and adjustment of VAT deduction, changes in VAT deduction related to the amended act, VAT deduction in group and in association. Also the judicature of European Court of Justice related to issues of VAT deduction is analysed.

The work provides orientation in VAT deduction issues and also in solutions of practical problems related to this theme. The thesis could be beneficial for both entrepreneurs and specialists in the field of taxation.

## **Klíčová slova**

Daň z přidané hodnoty, odpočet DPH.

## **Key words**

Value added tax, VAT deduction.