



PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE 2015

Zdeněk Morávek
Danuše Prokúpková

2. aktualizované vydání

 Wolters Kluwer

PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE 2015

Zdeněk Morávek
Danuše Prokúpková

Vzor citace: MORÁVEK, Z.; PROKŮPKOVÁ, D. *Příspěvkové organizace 2015*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 292 s.

Autoři jednotlivých částí

Ing. Zdeněk Morávek – Díl I – Daně

Ing. Danuše Prokůpková – Díl II – Účetnictví

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Prokůpková, Danuše

Příspěvkové organizace 2015 / Danuše Prokůpková, Zdeněk Morávek. -- 2. aktualizované a rozšířené vydání. -- Praha :

Wolters Kluwer, 2015. -- 292 stran

ISBN 978-80-7478-833-8 (brožováno)

347.191.11 * 336.22 * 657 * (437.3)

- příspěvkové organizace -- Česko

- daně -- Česko

- účetnictví -- Česko

- příručky

657 - Účetnictví [4]

© **Ing. Zdeněk Morávek, 2015**

© **Ing. Danuše Prokůpková, 2015**

ISBN: 978-80-7478-833-8 (brož.)

978-80-7478-834-5 (pdf)

978-80-7478-835-2 (e-pub)

978-80-7478-836-9 (mobi)

OBSAH

Seznam zkratek některých použitých právních předpisů	10
Seznam ostatních zkratek	14
Úvod	15

Díl I Daně

1 Daň z nabytí nemovitých věcí	21
2 Daň z nemovitých věcí	33
2.1 Daň z pozemků	34
2.2 Daň ze staveb a jednotek	41
3 Daň z příjmů	48
3.1 Některé konkrétní případy daňových a nedaňových nákladů	78
4 Daň z přidané hodnoty	87
4.1 Obecné principy a definice	87
4.2 Plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně	98
4.3 Dodání a nájem vybraných nemovitých věcí	108
4.4 Nárok na odpočet daně	125
5 Silniční daň	133

Díl II Účetnictví

1 Obecné principy finančního účetnictví	145
1.1 Poslání a účel finančního účetnictví	147
1.1.1 Funkce, podstata a předmět účetnictví	147
1.2 Organizace odpovídající informační základny	150
1.2.1 Subsystemy informační základny	150
1.2.2 Povinnosti účetní jednotky	154
1.2.3 Etapy zpracování dat v účetním systému	154
1.3 Principy regulace účetnictví v ČR	156

1.3.1	Zásady finančního účetnictví	158
1.3.2	Požadavky na vedení účetnictví	161
1.3.3	Požadavky na sestavení účetní závěrky	162
1.4	Účetní metody, ekonomický obsah	165
1.5	Účetní prvky – techniky	173
1.5.1	Bilanční princip	173
1.5.2	Účet (konto)	176
1.5.3	Souvztažnost a podvojnost	177
1.5.4	Předvaha	180
1.5.5	Kontrola věcné správnosti	181
1.6	Shrnutí a závěr kapitoly	183
2	Právní regulace finančního účetnictví v ČR	184
2.1	Charakteristika právního rámce, vybraná ustanovení, změny pro rok 2014	184
2.1.1	Zákon o účetnictví	184
2.1.2	Komentář k vyhlášce č. 410/2009 Sb., prováděcí vyhláška	187
2.1.3	Technická vyhláška o účetních záznamech	193
2.1.4	Vyhláška č. 270/2010 Sb.	195
2.2	Schvalování účetních závěrek	197
2.2.1	Vyhláška č. 220/2013 Sb.	197
2.2.2	Úprava (následná) ČÚS	204
2.2.3	Shrnutí	205
3	Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	206
3.1	Právní úprava účtové třídy 0	206
3.1.1	Vymezení dlouhodobého majetku	206
3.2	Účetní metody ve třídě 0 – Dlouhodobý majetek	207
3.3	Oceňování dlouhodobého majetku	209
3.4	Odpisování dlouhodobého majetku	210
3.5	Analytická evidence	212
3.6	Inventarizace dlouhodobého majetku	213
3.7	Účtování ve třídě 0 – Dlouhodobý majetek	213
3.7.1	Požizování dlouhodobého majetku	213
3.7.2	Vyřazení dlouhodobého majetku	219

4 Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky	227
4.1 Právní úprava účtové třídy 1	227
4.2 Vymezení zásob	227
4.3 Oceňování zásob	228
4.4 Analytická evidence zásob	229
4.5 Vnitřní předpis o evidenci a spotřebě zásob	229
4.6 Inventarizace zásob	230
4.7 Příklady základních souvztažností třídy 1 – Zásoby, opravné položky k zásobám	230
4.8 Opravné položky k zásobám	234
5 Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky	236
5.1 Právní úprava účtové třídy 2	236
5.2 Vymezení krátkodobého finančního majetku	236
5.3 Příklady základních souvztažností třídy 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky	237
6 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy	247
6.1 Právní úprava účtové třídy 3	247
6.1.1 Opravné položky pohledávek a závazků	248
6.2 Příklady účtování podle účtových skupin	249
6.2.1 Účtová třída 31 – Krátkodobé pohledávky	249
6.2.2 Účtová třída 32 – Krátkodobé závazky	252
6.2.3 Účtování na účtech účtové třídy 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	253
6.2.4 Účtování směnek	254
6.2.5 Účtová skupina 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	255
6.2.6 Účtová skupina 37 – Jiné krátkodobé pohledávky a závazky	256
6.3 Přechodné účty aktiv a pasiv	257
6.3.1 Účtová skupina 38 – Účty příštích období a dohadné účty	257
6.3.2 Příklady časového rozlišení	258
6.3.3 Dohadné položky	259
6.3.4 Kurzové rozdíly	260
6.4 Transfery PO	260
6.4.1 Právní úprava	260

7 Účtová třída 4 – Jména, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování	264
7.1 Právní úprava účtové třídy 4	264
7.2 Příklady účtování	264
7.2.1 Účtová skupina 40 – Jména ÚJ a upravující položky	264
7.2.2 Účtová třída 41 – Fondy ÚJ (finanční)	268
7.2.3 Účtová třída 43 – Výsledky hospodaření	272
7.2.4 Účtová třída 44 – Rezervy	272
7.2.5 Účtová skupina 45 – Dlouhodobé závazky	274
7.2.6 Účtová skupina 46 – Dlouhodobé pohledávky	274
7.2.7 Účtová skupina 47 – Dlouhodobé zálohy na transfery	275
7.2.8 Účtová skupina 49 – Závěrkové účty a zvláštní účtování	275
8 Účtová třída 5 – Náklady	278
8.1 Právní úprava účtové třídy 5	278
8.2 Příklady účtování	278
8.2.1 Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy	278
8.2.2 Účtová skupina 51 – Služby	280
8.2.3 Účtová skupina 52 – Osobní náklady	281
8.2.4 Účtová skupina 53 – Daně a poplatky	281
8.2.5 Účtová skupina 54 – Ostatní náklady	282
8.2.6 Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, opravné položky	282
8.2.7 Účtová skupina 56 – Finanční náklady	283
8.2.8 Účtová skupina 57 – Náklady na transfery	284
8.2.9 Účtová skupina 58 – Náklady ze sdílených daní	284
8.2.10 Účtová skupina 59 – Daň z příjmů	284
9 Účtová třída 6 – Výnosy	285
9.1 Právní úprava účtové třídy 6	285
9.2 Příklady účtování	285
9.2.1 Účtová skupina 60 – Výnosy z vlastních výkonů a zboží	285
9.2.2 Účtová skupina 63 – Výnosy z daní a poplatků	286
9.2.3 Účtová skupina 64 – Ostatní výnosy	286
9.2.4 Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	286
9.2.5 Účtová skupina 67 – Výnosy z transferů	287
9.2.6 Účtová skupina 68 – Výnosy ze sdílených daní a poplatků	287

10 Účtová třída 9 – Podrozvahové účty	288
10.1 Právní úprava účtové třídy 9	288
10.2 Příklady účtování	289
10.2.1 Účtová skupina 90 – Majetek ÚJ	289
10.2.2 Účtová skupina 91 – Vyřazené pohledávky a závazky	289
10.2.3 Účtová skupina 92 – Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	289
10.2.4 Účtová skupina 93 – Další podmíněné pohledávky (krátkodobé), účtová skupina 94 – Další podmíněné pohledávky (dlouhodobé)	290

SEZNAM ZKRATEK NĚKTERÝCH POUŽITÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

České předpisy

ObchZ	zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník
ZÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 357/1992 Sb.	zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
ZDNOV	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoR	zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDS	zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 72/1994 Sb.	zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)
Zákon č. 155/1995 Sb.	zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů
Lesní zákon	zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o veřejném zdravotním pojištění	zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o oceňování majetku	zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o vysokých školách	zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 218/2000 Sb.	zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 219/2000 Sb.	zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 250/2000 Sb.	zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
Energetický zákon	zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o pohřebnictví	zákon č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
ZFK	zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 435/2004 Sb.	zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o archivnictví a spisové službě	zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
Školský zákon	zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o sociálních službách	zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů
Stavební zákon	zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (stavební zákon)
Zákoník práce	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
DR	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 346/2010 Sb.	zákon č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
Zákon o zdravotních službách	zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM ZKRATEK NĚKTERÝCH POUŽITÝCH PŘEDPISŮ

Zákon č. 375/2011 Sb.	zákon č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě, ve znění pozdějších předpisů
NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
Zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi	zákon č. 428/2012 Sb., o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi a o změně některých zákonů (zákon o majetkovém vyrovnání s církvemi a náboženskými společnostmi)
Katastrální zákon	zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)
ZDNNV	zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.	zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů
Zákon č. 196/2014 Sb.	zákon č. 196/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 262/2014 Sb.	zákon č. 262/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
Zákon č. 267/2014 Sb.	zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
Zákon č. 360/2014 Sb.	zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Vyhlášky

Vyhláška č. 412/2008 Sb.	vyhláška č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků
--------------------------	---

Technická vyhláška o účetních záznamech	vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 410/2009 Sb.	vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 270/2010 Sb.	vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků
Vyhláška č. 220/2013 Sb.	vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek
Vyhláška č. 419/2013 Sb.	vyhláška č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí
Vyhláška č. 473/2013 Sb.	vyhláška č. 473/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška č. 312/2014 Sb.	vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu)
Pokyn GFŘ D-6	Pokyn GFŘ D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Evropské předpisy

Šestá směrnice EHS	šestá směrnice rady č. 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně
Směrnice Rady 2006/112/ES	směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

SEZNAM OSTATNÍCH ZKRATEK

AÚ	Analytické účty
CSÚIS	Centrální systém účetních informací státu
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DPH	Daň z přidané hodnoty
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNHM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNHM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
ESD	Evropský soudní dvůr
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
FRIM	Fond rozvoje investičního majetku
GFŘ	Generální finanční ředitelství
KDP ČR	Komora daňových poradců ČR
KS	Konečný stav
MD	Má dáti
NSS	Nejvyšší správní soud ČR
OSS	Organizační složky státu
PS	Počáteční stav
PAP	Pomocný analytický přehled
PKP	Pomocný kontrolní přehled
PO	Příspěvkové organizace
RH	Reálná hodnota
SPO	Státní příspěvkové organizace
SÚ	Syntetické účty
ÚJ	Účetní jednotka
ÚZ	Účetní závěrka
ÚSC	Územní samosprávné celky
ZS	Zůstatkový stav

ÚVOD

Úvod – k daním příspěvkových organizací

Publikace, která se čtenářům právě dostává do rukou, má záměr na praktických příkladech a v širších souvislostech vysvětlit problematiku daní a zdaňování příspěvkových organizací. Čtenář by měl v publikaci najít odpovědi nejenom na běžné a základní dotazy a praktické problémy, ale i na ty složitější, které se nevyskytují tak často a týkají se omezenějšího okruhu těchto organizací. Snahou autora bylo celý výklad doplnit a vysvětlit na příkladech, které by čtenářům měly pomoci s pochopením výkladu a praktickou aplikací jednotlivých ustanovení.

Část věnovaná daním je rozdělena na kapitoly podle jednotlivých daní, se kterými je možné se u příspěvkových organizací setkat. První kapitola je věnována dani z nabytí nemovitých věcí, která od roku 2014 nahradila daň z převodu nemovitostí. Zcela logicky zatím chybí více praktických zkušeností, kapitola je tedy věnována zejména výkladu jednotlivých ustanovení právní úpravy s důrazem na možnou praxi u příspěvkových organizací. Výklad byl doplněn o některá stanoviska publikovaná Finanční správou ČR a první praktické poznatky.

Další kapitola se zaměřuje na daň z nemovitých věcí, v právní úpravě této daně nedošlo od roku 2015 k žádným změnám. Výklad byl doplněn o poznatky a praktické zkušenosti, které souvisí s rekodifikací soukromého práva.

Třetí kapitola je zaměřena na daň z příjmů. I v roce 2015 došlo v právní úpravě této daně k řadě významných změn, a to i v oblasti veřejně prospěšných poplatníků. Změny se týkají zejména zdaňování bezúplatných příjmů, ale rozsáhlá novela provedená zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, přinesla změny prakticky do všech oblastí. Kapitola daně z příjmů je nejrozsáhlejší. Kromě řady příkladů je odkazováno i na nejvýznamnější judikáty, které s danou problematikou souvisí.

Následující kapitola je věnována dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že řada příspěvkových organizací jsou také plátcí daně, nelze výklad této daně opomenout. Pravdou je, že právní úprava DPH je v řadě případů ve vztahu k neziskovým subjektům ne zrovna šťastně formulována, a tak se lze setkat s celou řadou výkladových nejasností. V textu jsme se pokusili najít pro tyto případy řešení, nebo alespoň vyloužit a odůvodnit návrh tohoto řešení, pokud jednoznačný postup neexistuje.

Výklad je aktualizován o změny, které přinesly novelizace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Zcela zásadní bylo zavedení sazby daně ve výši 10% a výrazné rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti.

Problematika DPH v praxi příspěvkových organizací je poměrně obtížnou záležitostí.

V poslední kapitole se věnujeme silniční dani, která bývá často u příspěvkových organizací opomíjená. Cílem je tedy vysvětlení základních principů a případů, kdy je nutné se touto daní v praxi příspěvkových organizací zabývat.

Hlavním cílem celé publikace je pomoc odpovědným zaměstnancům příspěvkových organizací při řešení, často složitých a nejednoznačných, daňových a účetních problémů v praxi těchto subjektů. Doufáme, a budeme potěšeni, pokud tento cíl bude naplněn.

V Praze 21. května 2015

Ing. Zdeněk Morávek

Úvod – k účetnictví příspěvkových organizací

Ve veřejném sektoru probíhá od roku 2010 reforma účetnictví, prováděná řadou změn i v organizačním uspořádání nejen účtáren vybraných organizací. Ať již z jakéhokoli důvodu, nepředstavuje široce medializované téma. A to je velká škoda, protože publicitu by si z mnoha příčin zasloužovala. Je to jen zdání, že danou situací se mají zabývat pouze účetní pracovníci. Od základu se totiž mění zaběhlé postupy a principy účetnictví v oblasti veřejných financí, mezi které jsou zahrnuty i příspěvkové organizace. Zavádějící je již na počátku mnohdy opakovaná informace, že veřejný sektor v České republice bude konečně účtovat na základě principů účetnictví, jak jej používá sektor soukromý. Vyvolává to představu, že dosavadní účetnictví uplatňované v rámci veřejných financí bylo založeno na mylných principech a nemělo žádnou vypovídací schopnost, a to není pravda. Nicméně vše se dá stále zlepšovat a tak i vypovídací schopnost účetnictví v rámci veřejných financí. K tomu má sloužit již započatá reforma, která ještě zdaleka není ukončena. Proces bude dlouhý, bude se muset použít řada zvláštních instrumentů, se kterými se budou muset účetní jednotky postupně vypořádat. Postupy při aplikaci vyžadují souvislé sledování veškerých dalších legislativních změn. Úvodní kapitoly slouží k širšímu pochopení samotné podstaty účetnictví a obsahu současné právní regulace. Účetnictví nelze chápat jen jako má dáti/dal, to v současné době nestačí. Účetní budou čím dál více „vtahováni“ do procesu finančního řízení. Je třeba se připravit na to, že s nimi budou finanční operace a finanční (účetní) případy stále častěji komunikovány. Proto je nejen z těchto důvodů třeba připravit se odpovídajícím způsobem na tyto způsoby komunikace s vedením organizace.

Cílem dílu účetnictví je:

- seznámit čtenáře se zásadami, které jsou spojeny s funkcí účetnictví,
- se základními stavebními kameny současné regulace účetnictví prostřednictvím zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky a českých účetních standardů,
- uvést účetní případy a účetní souvztažnosti, které obvykle přicházejí v úvahu u příspěvkových organizací podle účtových tříd.

Obecná část

V obecné části je především respektováno hledisko, že finanční účetnictví je vlastně již historicky založeno na věčných, obecně uznávaných zásadách, které zakládají pravidla rozlišování, vykazování a oceňování jednotlivých elementů při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Z toho důvodu jsou zde uvedeny obecné principy účetnictví, které jsou základem pro výstavbu účetního systému. Kapitola slouží ke spolehlivé orientaci v daném předmětu, i když nenahrazuje (zcela ani

nemůže) učebnice základů účetnictví. Kapitoly umožňují pozornému čtenáři určitou míru vzhledu do zákonitostí systému účetnictví. Čtenář se seznamuje s pravidly a způsoby jejich fungování aniž by byl přetěžován podrobnostmi. Publikace zároveň může přispět k pochopení ideového základu současné regulace účetnictví. Pochopení uvedených pravidel je předpokladem pro vzájemnou konstruktivní komunikaci mezi účetními a neúčetními (vedoucími) pracovníky za účelem zlepšování procesů. Kapitola by měla přispět ke správnému vyhodnocení účinnosti uplatňovaných účetních metod v rámci primárního dohledu ze strany vedoucích účetních jednotek.

Změny účetní regulace pro rok 2015

Jak bylo zdůrazněno, reforma se stále vyvíjí podle daného harmonogramu, a proto každá aktualizace přináší pohled na nově zavedené postupy.

I nadále si novely předpisů kladou primárně za cíl dosáhnout tzv. plné slučitelnosti obsahu české právní úpravy účetnictví s právem platným v Evropské unii, reprezentovaným v tomto případě zejména příslušnými směrnici Rady ES, ale i našimi vlastními vnitřními potřebami.

Základní souvztažnosti podle účtových tříd

Zbývající díly obsahují příklady účetních souvztažností. Tento segment je postupně rozšiřován. Tento přístup byl zvolen po zvážení daných současných zkušeností, kdy dochází k průběžným úpravám českých účetních standardů a zaznamenání těchto změn bude možné přehledněji průběžně zpracovávat.

Účetní příspěvkových organizací v publikaci tedy najdou dostatek ukázek a doporučených postupů včetně vysvětlujících poznámek. Tím tato publikace přispěje k jejich větší právní jistotě a potřebnému profesnímu rozhledu. Doufejme, že bude sloužit jako příručka každodenní praxe nejen pro účetní pracovníky.

V Praze 16. května 2015

Ing. Danuše Prokúpková

Díl I
Daně

1 DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Daň z nabytí nemovitých věcí byla přijata ZDNNV. Jedná se o daň, která nahradila daň z převodu nemovitostí upravenou do konce roku 2013 zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Poplatník daně

Jak vyplývá z § 1 odst. 1 ZDNNV, **poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel. V ostatních případech je poplatníkem nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.** Těmito ostatními případy tak bude např. nabytí nemovité věci při exekuci nebo výkonu rozhodnutí, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení, na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, úplatného postoupení pohledávky, vkladem atd. Ve všech těchto případech tak bude poplatníkem nabyvatel.

Obecně je tedy poplatníkem daně nabyvatel, v případě koupě a směny je ale poplatníkem převodce (nabyvatel je ručitelem) s možností zvolit si i v těchto případech jako poplatníka nabyvatele. Důvodová zpráva k zákonnému opatření k tomu uvádí, že z důvodu snazšího přizpůsobení se poplatníků nové právní úpravě a podpoření právní jistoty se ponechává v případě běžných transakcí na základě kupních a směnných smluv poplatníkem převodce. V těchto případech je nabyvatel i nadále ručitelem, což vyplývá z ustanovení § 41 odst. 2 tohoto zákona. Smluvním stranám je však umožněno zvolit si poplatníkem nabyvatele, což eliminuje nutnost existence ručitelství za daň. Je-li nabyvatel nemovité věci ručitelem, může být vyzván k zaplacení daně, pokud tak neučinil prodávající, který byl bezvýsledně upomenut a nedoplatek neuhradil ani při vymáhání, anebo bylo od vymáhání upuštěno pro jeho zřejmou bezvýslednost. Využití možnosti smluvních stran sjednat to, že poplatníkem daně bude nabyvatel, povede ke zvýšení jistoty nabyvatele, že daňová povinnost bude včas a řádně splněna a nabyvatel nebude později vyzván jako ručitel k jejímu splnění za prodávajícího. Ovšem co se týká případné dohody, že poplatníkem bude nabyvatel, je nutné zdůraznit, že tato skutečnost musí být dojednána hned na počátku smluvního vztahu, žádné případné dodatky smlouvy ohledně osoby poplatníka nebudou daňovou správnou akceptovány.

Současně je vhodné doplnit, že ujednání o změně poplatníka je možné pouze v případě kupní a směnné smlouvy, v žádných jiných případech převodu nemovité

věci takový postup není možný. K problematice změny osoby poplatníka na základě smluvního ujednání a souvisejícího správného postupu vydala finanční správa materiál, který je k dispozici na webu Finanční správy.¹

V praxi se lze také setkat s tím, že smluvní strany mají v případě kupních a směnných smluv vždy tendenci zahrnovat do smlouvy ujednání o osobě poplatníka této daně. Takový postup není nutný a je nadbytečný. Pokud ve smlouvě žádné ujednání není, postupuje se podle úpravy ZDNNV a poplatníkem je automaticky převodce.

Komplikovanější může být postup stanovení poplatníka v případě směnné smlouvy. Pokud smluvní strany žádné zvláštní ujednání ohledně osoby poplatníka ve smlouvě nemají, potom jsou poplatníkem oba převodci, každý z nich v souvislosti s převodem jeho nemovité věci. Stejně tak je možné, aby se smluvní strany ve směnné smlouvě dohodly, že poplatníkem budou oba nabyvatelé, každý z nich v souvislosti s nabytím jejich nemovité věci. Možné je i ujednání, že poplatníkem bude pouze jedna ze smluvních stran, a to v souvislosti s převodem jeho nemovité věci (dle zákonné úpravy) i v souvislosti s nabytím nemovité věci od druhé smluvní strany (na základě smluvního ujednání). Všechny případy jsou možné a jsou v souladu s odpovídající právní úpravou.

PŘÍKLAD 1

PO převádí pozemek jako nemovitou věc na právnickou osobu, obchodní korporaci (akciovou společnost), a to na základě kupní smlouvy. Poplatníkem je převodce vlastnického práva k nemovité věci, tedy PO, akciová společnost jako nabyvatel je ručitelem za tuto daň.

Následně se obě smluvní strany dohodnou, že by bylo lepší, kdyby byla poplatníkem akciová společnost jako nabyvatel a uzavřou v tomto smyslu také dodatek k původní kupní smlouvě. Takový dodatek je ale z pohledu daňového řízení neúčinný a poplatníkem je i nadále PO jako převodce vlastnického práva.

Samozřejmě v případě PO je nutné zohlednit to, že poplatníkem daně je převodce vlastnického práva, tedy musí se jednat o právní subjekt, který je právně schopen toto vlastnické právo převést. V případě státních PO to budou tyto organizace, protože v souladu s odpovídajícími právními předpisy (zákon č. 218/2000 Sb., zákon č. 219/2000 Sb.) jsou oprávněny za stanovených podmínek tato práva ohledně majetku státu vykonávat. Složitější situace ohledně svěřeného majetku bude u PO obcí

¹ Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_ke_zmene_osoby_poplatnika_250714.pdf.

a krajů, protože u tohoto majetku je vlastníkem kraj nebo obec jako zřizovatel této organizace a ten je také jako jediný právně nadán pravomocí vlastnické právo k tomuto majetku převádět. PO zřízené ÚSC tak budou poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí pouze v případě takových nemovitých věcí, ke kterým mají vlastnické právo, nikoliv v případě svěřeného majetku.

PŘÍKLAD 2

PO zřízená krajem má jako svěřený majetek pozemek, jehož součástí je i stavba. Vzhledem k nepotřebnosti tohoto majetku bude prodán a vlastnické právo k tomuto majetku bude úplatně převedeno na jiného vlastníka.

V tomto případě ale bude poplatníkem daně kraj jako zřizovatel, protože ten je vlastníkem nemovité věci, a proto pouze on může převést vlastnické právo na jiného vlastníka.

Předmět daně

Dalším zásadním parametrem této daně je předmět daně. Vymezení předmětu daně je obsaženo v § 2 ZDNNV. **Předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci**, která je:

- pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě, nebo jednotkou nacházející se na území České republiky,
- právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky,
- spoluvlastnickým podílem na některé z výše uvedených nemovitých věcí.

Důvod samostatného uvedení inženýrských sítí lze spatřovat zejména v ustanovení § 509 NOZ, podle kterého inženýrské sítě, zejména vodovody, kanalizace nebo energetické či jiné vedení, nejsou součástí pozemku. Má se za to, že součástí inženýrských sítí jsou i stavby a technická zařízení, která s nimi provozně souvisí.

Co se týká jednotek, ZDNNV z hlediska právní jistoty stanoví, že předmětem daně je úplatné nabytí jak jednotek podle NOZ, tak také jednotek vymezených podle již zrušeného zákona č. 72/1994 Sb.

Je tedy nutné zdůraznit, že základním znakem takto vymezeného předmětu daně je úplatnost nabytí vlastnického práva. Co se rozumí úplatou je vymezeno v § 4 ZDNNV.² Předmětem daně je pouze nabytí vlastnického práva k taxativně uvedeným nemovitým věcem. Z hlediska jejich druhu jde o pozemek, stavbu, která je samostatnou nemovitou věcí, inženýrskou síť, jednotku, právo stavby a spoluvlastnický podíl na některé z těchto nemovitých věcí. Vymezení nemovitých

² „Úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.“

věcí v NOZ je mnohem širší (viz § 498 odst. 1 NOZ), proto je nutné pro účely zdanění předmět daně odpovídajícím způsobem omezit.

Z hlediska nabytí vlastnického práva k nemovité věci platí od roku 2014 následující tři základní právní režimy:

- při smluvním převodu vlastnického práva k nemovitým věcem zapsaným v katastru nemovitostí se nabytí vlastnického práva pojí se zápisem do katastru nemovitostí,
- při smluvním převodu vlastnického práva k nemovitým věcem nezapsaným do katastru nemovitostí se nabytí vlastnického práva pojí s účinností příslušné smlouvy,
- při vzniku vlastnického práva z jiného právního titulu se nabytí vlastnického práva pojí s účinky příslušné právní skutečnosti, jako je rozhodnutí soudu apod.

Za nemovitou věc a předmět daně je tedy považováno i právo stavby. Právo stavby je v NOZ pojato jako speciální věcné právo stavebníka mít stavbu na pozemku jiného vlastníka. NOZ považuje právo stavby za věc nemovitou. Právo „mít stavbu“ zahrnuje buď právo stavbu na pozemku ještě nezastavěném nově vybudovat, anebo již zřízenou stavbu převzít a „mít“ (zejména za účelem rekonstrukce, modernizace a dalšího využití). V praxi PO se ale s těmito případy ve smyslu úplatného převodu zřejmě budeme setkávat výjimečně.

Další případy předmětu daně jsou potom vymezeny v § 2 odst. 2 a § 3 ZDNNV, opět se ale jedná o případy, které se u PO vyskytovat nebudou, proto se jimi nebudeme blíže zabývat.

Naopak v § 5 ZDNNV jsou taxativně vymezeny případy, kdy se o předmět daně nejedná. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí není nabytí vlastnického práva k nemovité věci:

- prováděním pozemkových úprav,
- přeměnami obchodních korporací,
- poskytnuté jako náhrada při vyvlastnění.

Na rozdíl od dřívější úpravy platné do konce roku 2013 dochází ke změně u směnné smlouvy. Daň se nově platí z obou převodů, nikoliv pouze z toho vyššího, jako tomu bylo podle úpravy daně z převodu nemovitostí. Tuto skutečnost je nutné vzít při dojednávání smluvních podmínek v úvahu.

Osvobození od daně

Kromě případů, které nejsou předmětem daně, obsahuje zákon i poměrně širokou úpravu osvobození od daně. **Osvobození jsou upravena v § 6–9 ZDNNV s tím, že v § 6 jsou obsažena věcná osvobození ve veřejnoprávní oblasti, která budou mít z pohledu PO největší význam.** V § 7 ZDNNV jsou obsažena věcná osvobození u nových staveb. Jedná se o osvobození prvního úplatného nabytí vlastnického práva k novým stavbám k bydlení. Jedná se o obdobnou úpravu, která platila u daně z převodu nemovitostí, podmínkou již ale není činnost převodce ani neužívání předmětné nemovité věci. Jedinou podmínkou je první úplatný převod nejpozději do 5 let ode dne, od kterého lze podle stavebního zákona užívat novou stavbu, nově vzniklou jednotku, nebo jednotku změněnou stavební úpravou.

V § 8 jsou obsažena věcná osvobození u jednotek. V tomto případě se jedná o další případy jednotek, které již nejsou novou stavbou. I v tomto případě lze nalézt souvislost s předchozí úpravou. Jedná se zejména o družstevní jednotky, tedy družstevní byty, nebo nebytové prostory.

Ostatní věcná osvobození jsou upravena v § 9, kromě případů reorganizace v rámci insolvenčního řízení a vložení do sociálního družstva ustanovení obsahuje zejména případy osvobození nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu.

Z pohledu zaměření této publikace bude významné zejména osvobození případů podle § 6 ZDNNV, které obsahuje věcné osvobození ve veřejnoprávní oblasti.

Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci členským státem EU, tedy i Českou republikou. Osvobození se vztahuje na všechny případy, kdy je Česká republika nabyvatelem vlastnického práva k nemovité věci, tedy i na případy, kdy je nemovitá věc nabývána SPO jako vlastnictví České republiky.

Dále je v souladu s touto úpravou od daně osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci ÚSC, došlo-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci v souvislosti se:

- změnou jeho území, kdy dochází ke směně nemovitých věcí na pomezí těchto území,
- zánikem právnické osoby zřízené, nebo založené ÚSC, nebo
- snížením základního kapitálu obchodní korporace, je-li ÚSC jejím jediným členem.

Jak vyplývá z § 23 zákona č. 250/2000 Sb., ÚSC může zřizovat PO, zakládat obchodní společnosti, a to akciovou společnost a společnost s ručením omezeným, zakládat ústavy, zřizovat školské právnické osoby a veřejné výzkumné instituce. Pokud zřizovatel následně rozhodne o zrušení takové organizace, přechází, kromě jiného, i majetek zpátky na zřizovatele. Takové nabytí vlastnického práva k nemovité věci je osvobozeno od daně.

Obdobně tomu bude i při snížení základního kapitálu obchodní korporace, ovšem podmínku jediného člena je nutné vykládat v kontextu ustanovení § 6 odst. 3 ZDNNV, což znamená i situaci, že členy právnické osoby jsou pouze ÚSC. To znamená, že kromě zřizovatele tam budou i jiné osoby, ale musí se jednat o obce, nebo kraje.

Další případy osvobození související s veřejnou oblastí jsou obsaženy v § 6 odst. 2 ZDNNV. Tato osvobození jsou vázána na podmínku, že nejde o veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem podle přímo použitelného předpisu EU. Od daně je za těchto podmínek osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci jakoukoliv právnickou osobou, pokud nabyde toto právo z majetku členského státu EU, ovšem pouze za předpokladu, že tento stát je zřizovatelem, nebo jediným členem této právnické osoby. Touto právnickou osobou budou zpravidla obchodní korporace nebo veřejně výzkumné instituce.

Obdobně bude toto osvobození uplatněno při nabytí vlastnického práva jakoukoliv právnickou osobou, pokud bude toto právo nabýváno z majetku ÚSC a ten bude opět zřizovatelem nebo jediným členem této právnické osoby. Opět platí, že těmito právnickými osobami budou zejména obchodní korporace, veřejně výzkumné instituce, a také PO. Toto osvobození tak bude dopadat i na případy, kdy kraj nebo obec bude úplatně převádět nemovitou věc na svou PO, v praxi ale bude jistě častější, že se bude jednat o převody bezúplatné.

Základ daně

Další zásadní skutečností je stanovení základu daně. Této úpravě je věnován § 10–25 ZDNNV. **Základem daně je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj** a zákon dále vymezuje, že nabývací hodnotou je:

- **Sjednaná cena**, kterou se rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci; sjednaná cena zahrnuje jakékoli protiplnění, které je, nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Jak vyplývá z důvodové zprávy, cena sjednaná zahrnuje i případnou DPH. Pokud jsou však poskytována i nějaká další plnění nad rámec smluvního vztahu, např. poplatek za zprostředkování, do výše sjednané ceny se započítávat nebudou.

- **Srovnávací daňová hodnota**, což je částka, která odpovídá 75 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny, přičemž poplatník si může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu nebo zjištěnou cenu; pokud ale poplatník neposkytne údaje k určení směrné hodnoty nebo směrnou hodnotu nelze určit, potom se pro určení srovnávací daňové hodnoty vždy použije zjištěná cena.
- **Zjištěná cena**, kterou je cena zjištěná podle zákona upravujícího oceňování majetku. V tomto případě ale platí, na rozdíl od srovnávací daňové hodnoty, že ke stanovení základu daně se použije 100 % zjištěné ceny; týká se případů, kdy je nabývací hodnotou výlučně zjištěná cena.
- **Zvláštní cena**, kterou se rozumí zvláštní cena při vydražení a předražku (§ 17), zvláštní cena u obchodních korporací (§ 18), zvláštní cena v souvislosti s insolvencí (§ 19), zvláštní cena v souvislosti s pozůstalostí (§ 20) a zvláštní cena v ostatních případech (§ 21).

Samotný postup pro určení nabývací ceny je obsažen v § 12 ZDNNV, z této úpravy potom vyplývá, že nabývací hodnotou je sjednaná cena, tedy poskytnutá úplata, pokud je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, nebo pokud zákon stanoví, že nabývací hodnotou je výlučně sjednaná cena, což tak stanoví v § 22, např. nabytí z majetku, nebo do majetku obce nebo kraje.

Srovnávací daňová hodnota je nabývací hodnotou, pokud je vyšší než sjednaná cena.

Zjištěná cena, tedy cena podle zákona o oceňování majetku, je nabývací hodnotou, pokud již není sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota, anebo pokud zákon stanoví, že nabývací hodnotou je výlučně zjištěná cena, což tak stanoví v § 23, např. v případě finančního leasingu, zajišťovacího převodu práva atd. Pokud by ale bylo možné určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou tato zvláštní cena, která bude mít před zjištěnou cenou v takovém případě přednost.

Pokud lze určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou výlučně tato cena. Bude se jednat zejména o případy, kdy o výši ceny bude rozhodovat soud.

Ještě je určitě vhodné zastavit se u **srovnávací daňové hodnoty, která vychází ze směrné hodnoty nebo ze zjištěné ceny**. Zjištěná cena je vcelku jasná, tam se bude jednat s největší pravděpodobností o znalecký posudek, ale u směrné hodnoty je situace jiná. Ta je upravena v § 15 ZDNNV a jedná se o zcela novou kategorii a zcela novou úpravu. Postup pro určení směrné hodnoty stanoví prováděcí vyhláška č. 419/2013 Sb. s tím, že směrná hodnota vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nemovitá věc nachází, ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně-technické parametry nemovité věci. Důvodová zpráva uvádí, že pro

určení směrné hodnoty nebudou třeba znalecké posudky, což znatelně přispěje ke snížení administrativní náročnosti. To je jedním z hlavních cílů nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí.

Úprava § 15 ZDNNV dále obsahuje speciální ustanovení, které definuje směrnou hodnotu u zemědělského pozemku a lesního pozemku, které nejsou zastavěny a netvoří funkční celek se stavbou nebo jednotkou.

Úprava § 15 odst. 3 potom uvádí, u kterých nemovitých věcí je možné určit jejich směrnou hodnotu. Jde o nemovité věci, které jsou na realitním trhu často obchodovatelné, např. bytové jednotky, rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci (chaty, chalupy aj.), a proto je dostupné dostatečné množství údajů o cenách takových nemovitých věcí v daném místě a ve srovnatelném časovém období.

Důležité je, že vlastní ocenění nemovité věci směrnou hodnotou nebude provádět poplatník, ten pouze uvede požadované údaje o převáděné nemovité věci do daňového přiznání a směrnou hodnotu následně stanoví z těchto údajů správce daně.

Výši směrné hodnoty by mělo být možné zjistit či ověřit na internetu formou daňové kalkulačky. Na stránkách GFŘ³ je k dispozici aplikace, která umožní směrnou hodnotu stanovit, ale jedná se pouze o orientační informaci, konečnou výši směrné hodnoty je oprávněn určit pouze správce daně.

Určení, která ze dvou zmíněných možností je v daném případě srovnávací daňovou hodnotou, tedy zda směrná hodnota nebo zjištěná cena, závisí hlavně na volbě poplatníka. Toto samozřejmě platí v těch případech, kdy je předmětem daně taková nemovitá věc, u které lze směrnou hodnotu určit, protože v některých případech je její použití výslovně vyloučeno (viz § 15 odst. 4 ZDNNV – lesní pozemek s lesním porostem, pozemek, který je vodní plochou, stavba hromadné garáže a pozemek, jehož součástí je stavba hromadné garáže, nedokončená stavba nebo jednotka a pozemek, jehož součástí je nedokončená stavba). U těchto nemovitých věcí se směrná hodnota neurčuje a srovnávací daňovou hodnotou je vždy 75 % zjištěné ceny.

Pokud si poplatník zvolí pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu, je povinen poskytnout všechny potřebné údaje pro její stanovení a dále vyčíslit zálohu ve výši 4 % ze sjednané ceny a tuto zálohu ve lhůtě pro podání daňového přiznání také zaplatit. Pokud poplatník neposkytne všechny požadované údaje, a to ani na výzvu správce daně, je srovnávací daňovou hodnotou 75 % ze zjištěné ceny. V takovém případě bude poplatník vyzván k předložení znaleckého posudku, ze kterého bude zjištěná cena stanovena.

³ Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/urceni-smerne-hodnoty>.

Lze tedy konstatovat, že základem pro stanovení základu daně je porovnání sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty. Pokud ani jednu z těchto hodnot nelze použít, pak je základem daně zjištěná cena. V určitých konkrétních speciálních případech je potom základem daně zvláštní cena, která je ale vůči ostatním cenám úpravou speciální, která má přednost, proto pokud ji lze stanovit, bude základem daně vždy tato zvláštní cena.

PŘÍKLAD 3

PO převádí na základě kupní smlouvy pozemek. Sjednaná cena v kupní smlouvě činí 620 000 Kč. Na základě dostupných údajů a předběžného výpočtu na daňové kalkulačce zveřejněné na stánkách Finanční správy ČR PO předpokládá, že směrná hodnota by měla činit přibližně 750 000 Kč. Znalecký posudek si na prodávaný pozemek zpracovat nenechá.

Pokud budeme předpokládat, že směrná hodnota bude skutečně činit 750 000 Kč, potom srovnávací daňová hodnota činí 75 % směrné hodnoty, tedy 562 500 Kč. Sjednaná cena 620 000 Kč je vyšší než srovnávací daňová hodnota a bude tedy nabývací hodnotou pro stanovení základu daně.

Pro konečné stanovení základu daně se nabývací cena snižuje o **uznatelný výdaj**, kterým je v souladu s § 24 ZDNNV **odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek** určující zjištěnou cenu, pokud je tento posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání. Pokud je výdaj zaplacen až dodatečně, je možné jej uplatnit v dodatečném daňovém přiznání. Doklad o zaplacení odměny a nákladů je povinnou přílohou daňového přiznání. Podmínky pro uplatnění tohoto uznatelného výdaje tedy jsou:

- znalecký posudek je vyžadovanou přílohou daňového přiznání,
- výdaje jsou zaplacený znalci poplatníkem,
- výdaje jsou prokázány příslušným dokladem,
- výdaje jsou uplatněny v daňovém, případně dodatečném daňovém přiznání.

PŘÍKLAD 4

PO převádí na základě kupní smlouvy na podnikatele stavbu, která není součástí pozemku. Sjednaná cena v kupní smlouvě činí 125 000 Kč. Na základě dostupných údajů a předběžného výpočtu na daňové kalkulačce zveřejněné na stánkách Finanční správy ČR PO předpokládá, že směrná hodnota by měla činit přibližně 230 000 Kč. Tato cena se mu ale zdá příliš vysoká, proto si nechá zpracovat znalecký posudek, který je na hodnotu 180 000 Kč.

Jak vyplývá z § 14 odst. 2 ZDNNV, poplatník si může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu. V tomto případě bude