

# D H K

## DAŇOVÁ A HOSPODÁŘSKÁ KARTOTÉKA

25. ročník

1. září 2017

č. 17

- DPH při přemístění obchodního majetku plátce mezi členskými státy
- Časové rozlišení u příspěvkových organizací
- Cizí měna v českém účetnictví
- Náhrada škody na odložených věcech
- Novela zákona o pohřebnictví od 1. 9. 2017

### *Připravujeme:*

- Zdanění příjmů z nájmu u fyzických osob
- Funkce jednatele obchodní společnosti v souvislostech

**Mezinárodní zdanění příjmů  
Zaměstnanecké benefity a daně**

*více na 3. a 4. straně obálky*

**NOVINKY A ZMĚNY V PRÁVNÍCH PŘEDPÍSECH . . . . . 1****DANĚ, DÁVKY, POPLATKY**

|  |    |
|--|----|
| <i>Ing. Ivan Macháček</i><br><b>Osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí<br/>v roce 2017 a 2018 (2.) . . . . .</b>  | 2  |
| <i>Ing. Zdeněk Kuneš</i><br><b>Daň z přidané hodnoty při přemístění obchodního majetku<br/>plátce mezi členskými státy . . . . .</b>   | 8  |
| <i>Ing. Helena Machová</i><br><b>Příjmy ze zaměstnání a srážková daň . . . . .</b>   | 11 |
| <i>doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.</i><br><b>Uplatnění plné moci udělené poradci ve světle novelizovaného<br/>pokynu GFŘ . . . . .</b>   | 13 |
| <b>Informace k možnosti žádat o prominutí příslušenství daně z příjmů<br/>ze závislé činnosti vykonávané na palubách lodí a člunů provozovaných<br/>ve vnitrozemské a mezinárodní dopravě v Nizozemsku . . . . .</b> | 17 |

**PRÁVO**

|  |    |
|--|----|
| <i>Mgr. Michal Vrajík</i><br><b>Náhrada škody na odložených věcech . . . . .</b> | 21 |
| <i>JUDr. Klára Naušová</i><br><b>Novela zákona o pohřebnictví . . . . .</b>      | 26 |

**HOSPODÁŘSTVÍ, OBCHOD, FINANCE**

|   |    |
|---|----|
| <i>Ing. Zdeněk Morávek</i><br><b>Časové rozlišení u příspěvkových organizací . . . . .</b>  | 29 |
| <i>Ing. Zdenka Cardová</i><br><b>Cizí měna v českém účetnictví . . . . .</b>                | 33 |
| <i>Bc. Michaela Hauzarová</i><br><b>Přechodné účty aktiv a pasiv v příkladech . . . . .</b> | 36 |

**PORADENSKÝ SERVIS**

|  |    |
|--|----|
| <b>Minimální vyměřovací základ zaměstnance . . . . .</b> | 40 |
|--|----|



Časopis je dostupný  
v systému ASPI.

Výhodou předplatného je také elektronický archiv časopisu, který je k dispozici v ASPI. Pokud dosud nejste uživatelem ASPI, zažádejte si o **bezplatný přístup k archivu časopisu v ASPI** prostřednictvím formuláře na <http://archiv.wolterskluwer.cz>.



DAŇOVÁ A HOSPODÁŘSKÁ KARTOTÉKA

Odpovědná redaktorka: PhDr. Daniela Schreibová  
e-mail: [daniela.schreibova@wolterskluwer.com](mailto:daniela.schreibova@wolterskluwer.com)

U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3,  
tel. 246 040 400, fax. 246 040 401

Dáno do tisku 22. 8. 2017

### **Nařízení vlády o podpoře elektřiny**

Nařízení vlády č. 266/2017 Sb., o podpoře elektřiny a tepla z podporovaných zdrojů energie, vyšlo v částce č. 91/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 2. 9. 2017.

### **Vyhláška o lokalizaci a identifikaci volajícího**

Vyhláška č. 267/2017 Sb., o lokalizaci a identifikaci volajícího při volání na čísla tísňových volání, vyšla v částce č. 91/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 1. 9. 2017.

### **Novela zákona o obecním zřízení**

Zákon č. 257/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), a zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů, vyšel v částce č. 90/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 2. 9. 2017.

### **Novela zákona o advokacii**

Zákon č. 258/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, zákon č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, a zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, vyšel v částce č. 90/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 1. 9. 2017.

### **Zákon o pojistném na sociální zabezpečení**

Zákon č. 259/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, vyšel v částce č. 90/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 1. 2. 2018.

### **Zákon o rozpočtovém určení daní**

Zákon, č. 260/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů, vyšel v částce č. 90/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 1. 1. 2018.

### **Zákon o civilním letectví**

Zákon č. 261/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 49/1997 Sb., o civilním letectví a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, vyšel v částce č. 90/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 1. 11. 2017.

### **Zákon o náhradě škody v oblasti hospodářské soutěže**

Zákon č. 262/2017 Sb., o náhradě škody v oblasti hospodářské soutěže a o změně zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů (zákon o ochraně hospodářské soutěže), ve znění pozdějších předpisů, (zákon o náhradě škody v oblasti hospodářské soutěže), vyšel v částce č. 90/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 1. 9. 2017.

### **Změna zákona o obchodní inspekci**

Zákon č. 264/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, vyšel v částce č. 90/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 1. 11. 2017.

### **Změna zákona o registru smluv**

Zákon č. 249/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 340/2015 Sb., o zvláštních podmínkách účinnosti některých smluv, uveřejňování těchto smluv a o registru smluv (zákon o registru smluv), ve znění zákona č. 298/2016 Sb., vyšel v částce č. 89/2017 Sb., rozeslané 18. 8. 2017, s účinností dnem vyhlášení.

### **Novela zákona o daních z příjmů**

Zákon č. 254/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vyšel v částce č. 89/2017 Sb., rozeslané 18. 8., s účinností od 1. 9. 2017.



## Osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí v roce 2017 a 2018 (2.)

Ing. Ivan Macháček

V předchozí části příspěvku v DHK č. 16/2017 jsme se zabývali uplatněním osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. a) a písm. b) ZDP. V pokračování v tomto čísle DHK si blíže rozebereme podmínky pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. v) ZDP a dále podmínky pro uplatnění poskytnuté náhrady a odstupného za uvolnění bytu nebo jednotky jako daňově uznatelného výdaje podle § 24 odst. 2 písm. za) ZDP.

### Osvobození příjmu podle § 4 odst. 1 písm. v) zákona

Od daně z příjmů fyzických osob jsou dle tohoto ustanovení zákona **osvobozeny následující příjmy:**

a) **Příjem získaný formou nabytí vlastnictví k jednotce**, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, **jako náhrady za uvolnění bytu nebo jednotky**, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru (nepeněžní příjem), **a dále náhrada (peněžní příjem – odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky**, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, vyplacená uživateli této jednotky nebo bytu při splnění podmínky, že poplatník náhradu (odstupné) použil nebo použije na uspokojení vlastní bytové potřeby, a to nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijal. Osvobození od daně z příjmů fyzických osob platí i v případě, že částku odpovídající náhradě (odstupnému) vynaložil poplatník na obstarání bytové potřeby v době jednoho roku před jejím obdržením (např. pořízení bytové jednotky z vlastních finančních prostředků nebo z prostředků získaných formou zápůjčky nebo úvěru před výplatou odstupného).

Zákon o daních z příjmů stanoví, že **přijetí náhrady (odstupného) oznámí poplatník správci daně** do konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k jejímu přijetí. ZDP však nestanoví tento požadavek jako nezbytnou podmínku pro uplatnění osvobození od daně. Nárok na osvobození od daně z příjmů tedy nezaniká, když fyzická osoba přijetí odstupného neoznámí svému správci daně.

Uplatnil-li poplatník osvobození příjmu získaného jako náhradu (odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a tuto **náhradu nepoužije na uspokojení bytové potřeby anebo ji nepoužije v zákonem stanovené lhůtě, musí zahrnout získané odstupné mezi zdanitelné příjmy ke zdanění dle § 10 ZDP** v tom zdaňovacím období, ve kterém tato lhůta uplynula.

Pokud poplatník použije náhradu za uvolnění jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor (odstupné) jiný než garáž, sklep nebo komoru, na obstarání bytové potřeby pouze částečně, je od daně z příjmů osvobozena pouze ta

*Ing. Ivan Macháček je daňovým poradcem*

její část, která byla vynaložena na obstarání bytové potřeby a zbývající část přijatého odstupného, které bylo při jeho výplatě od daně z příjmů fyzických osob osvobozeno, je opět zdanitelným příjmem ke zdanění dle § 10 ZDP.

### **Příklad č. 11:**

*Občan získal v listopadu 2016 odstupné ve výši 220 000 Kč za uvolnění bytové jednotky a tuto skutečnost oznámil správci daně do konce roku 2016. Přestěhoval se k rodičům a koncem roku 2017 zahájil výstavbu rodinného domku. Za rok 2017 vynaložil na realizaci částku 120 000 Kč a rodinný domek dokončí kolaudací v roce 2018 s vynaložením další částky 2 500 000 Kč. Poplatník uplatnil za zdaňovací období 2016 osvobození přijatého odstupného ve výši 220 000 Kč od daně z příjmů fyzických osob.*

### **Postup:**

Pro uplatnění osvobození výše odstupného za uvolnění bytové jednotky od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. v) ZDP by musel poplatník vynaložit celou výši odstupného na realizaci rodinného domku v roce 2017, tj. do konce následujícího roku po obdržení odstupného. Vzhledem k tomu, že poplatník vynaložil na uspokojení bytové potřeby v roce 2017 pouze částku 120 000 Kč, musí poplatník za zdaňovací období 2017 uvést v daňovém přiznání jako zdanitelný ostatní příjem částku 100 000 Kč (příjem dle § 10 ZDP).

### **Příklad č. 12:**

*Fyzická osoba získala v roce 2017 odstupné za uvolnění bytové jednotky ve výši 450 000 Kč a v roce 2018 použije veškeré tyto finanční prostředky k realizaci rekonstrukce nebytových prostor ve vlastní nemovitosti na bytovou jednotku. Celkové náklady na rekonstrukci, která je dokončena v roce 2019, činí 890 000 Kč.*

### **Postup:**

Za zdaňovací období roku 2017 uplatní poplatník osvobození přijatého odstupného v plné výši od daně z příjmů fyzických osob. Stavební úprava nebytového prostoru na byt je obsažena ve výčtu uspokojení bytových potřeb dle § 15 odst. 3 ZDP, a proto poplatník dodrží zákonem stanovené podmínky pro uplatnění osvobození přijatého odstupného od daně z příjmů fyzických osob.

### **Příklad č. 13:**

*Nájemce získal koncem roku 2016 od vlastníka nemovité věci odstupné ve výši 400 000 Kč za uvolnění bytu. Za zdaňovací období roku 2016 uplatnil poplatník osvobození přijatého odstupného od daně z příjmů fyzických osob. K uvolnění bytu však došlo až v květnu 2017. Občan se po uvolnění bytu nastěhoval ke svým rodičům a získané finanční prostředky použije v březnu 2018 na složení zálohy dodavateli v souvislosti s výstavbou rodinného domku.*

### **Postup:**

Podmínkou pro osvobození přijatého odstupného od daně z příjmů je, že odstupné použije fyzická osoba na uspokojení vlastní bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž odstupné přijala. V daném případě byla přijatá částka odstupného použita v roce 2018, tj. až po skončení následujícího roku po roce, v němž odstupné přijala. Tím je porušena podmínka pro daňové osvobození odstupného a fyzická osoba musí za

zdaňovací období roku 2017 zahrnout částku 400 000 Kč ke zdanění jako ostatní příjem dle § 10 ZDP. Je zcela irrelevantní, že k uvolnění bytu došlo až v květnu 2017 a doba mezi uvolněním bytu a složením zálohy dodavateli na realizaci vlastního rodinného domku je kratší než jeden rok.

**b) Obdobně se postupuje u příjmů z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu a poplatník použije získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.** Z výše uvedeného vyplývá, že pokud poplatník použije peněžní prostředky získané z „prodeje družstevního bytu“, ke kterému je zrušena nájemní smlouva s poplatníkem, na uspokojení svých bytových potřeb, je příjem získaný „prodejem družstevního bytu“ osvobozen od daně z příjmů fyzických osob, a to bez ohledu na časový test uvedený v § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

### Příklad č. 14:

*Občan zakoupil v roce 2014 členské právo v bytovém družstvu k užívání bytu za 2 200 000 Kč a nastěhoval se do bytu se svou přítelkyní. Z důvodu narození dítěte převádí v roce 2017 členské právo v bytovém družstvu za 2 500 000 Kč (prodává družstevní byt) a částku 2 000 000 Kč z tohoto příjmu použije k zakoupení staršího rodinného domku.*

#### Postup:

Fyzická osoba sice nedodržela časový test pěti let mezi nabytím a převodem členského práva, ale vztahuje se na ni znění § 4 odst. 1 písm. v) ZDP. Zdanitelným příjmem poplatníka podle § 10 ZDP bude v roce 2017 pouze částka 500 000 Kč.

S odvoláním na znění § 25 odst. 1 písm. i) ZDP nelze uplatnit výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené. Podíl neosvobozených příjmů činí 500 000 Kč: 2 500 000 Kč = 20 %, proto bude z nabývací ceny členského práva daňovým výdajem pouze poměrná část 2 200 000 Kč x 0,20 = 440 000 Kč.

Dílčí základ daně podle § 10 bude činit:

$$500\ 000\ \text{Kč} - 440\ 000\ \text{Kč} = 60\ 000\ \text{Kč}.$$

**c) Obdobně se postupuje u příjmů z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydlíště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a použije-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby.**

Zákon zde nespécifikuje, jak dlouhá musí být tato doba, jen stanoví, že bezprostředně před prodejem rodinného domu nebo bytu měl prodávající v něm bydlíště po dobu kratší než dva roky. Tedy pro použití ustanovení o osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. v) ZDP postačí, když poplatník měl v rodinném domě nebo v jednotce bydlíště 1 den před prodejem a použije získané prostředky z prodeje na uspokojení bytové potřeby.

### Příklad č. 15:

*Manželé zakoupili v roce 2016 rodinný dům s velkou zahradou (zahrada má samostatné parcelní číslo). Vzhledem k tomu, že oba manželé jsou již ve starobním důchodu, rozhodli se v roce 2017 zahradu prodat a získané peněžní prostředky z prodeje využít na opravu zakoupeného rodinného domu.*

### Postup:

Manželé nemohou využít znění § 4 odst. 1 písm. v) ZDP pro osvobození příjmů z prodeje zahrady, i když získané prostředky využijí k opravě domku. Podle tohoto ustanovení zákona lze osvobodit pouze příjem z prodeje rodinného domu včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm měl prodávající bydlíště bezprostředně po dobu kratší dvou let.

V daném případě nelze využít ani znění § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, protože doba mezi nabytím a prodejem zahrady je kratší než 5 let. Příjem z prodeje zahrady je nutno v roce 2017 zdanit dle § 10 ZDP u jednoho z manželů, přičemž výdajem bude cena, za kterou zahradu manželé nabyli. V případě, že při zakoupení rodinného domu se zahradou byla stanovena jedna kupní cena, musí vycházet z ocenění domu a zahrady podle znaleckého posudku zpracovaného ke dni nabytí domu a zahrady.

Poznamenáváme, že **bytovými potřebami pro účely § 4 odst. 1 písm. v) ZDP se rozumí bytové potřeby uvedené v § 15 zákona.**

**Zákonem č. 170/2017 Sb. dochází ke zpřesnění § 4 odst. 1 písm. v) ZDP následovně:** Od daně se osvobozuje příjem získaný formou nabytí vlastnictví k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, jako náhrady za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a dále náhrada (odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, vyplacená uživateli této jednotky nebo bytu za podmínky, že poplatník náhradu (odstupné) použil nebo použije na uspokojení vlastní bytové potřeby nejpozději do 1 roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijal.

Tento příjem je osvobozen i v případě, že částku odpovídající náhradě (odstupnému) vynaložil na obstarání **vlastní** bytové potřeby v době 1 roku před jejím obdržením; přijetí náhrady (odstupného) oznámí poplatník správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jejímu přijetí došlo; **nedojde-li ke splnění podmínek pro osvobození náhrady (odstupného), je tento příjem příjmem podle § 10 v posledním zdaňovacím období, ve kterém mohly být podmínky pro osvobození splněny.** Obdobně se postupuje i u příjmů z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu, použije-li poplatník získané prostředky na uspokojení **vlastní** bytové potřeby; obdobně se postupuje také u příjmů z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydlíště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na uspokojení **vlastní** bytové potřeby.

Touto úpravou se zajišťuje, aby byl příjem z odstupného za uvolnění bytu nebo jednotky, z úplatného převodu členských práv a povinností spojených s členstvím v družstvu nebo z prodeje rodinného domu či jednotky osvobozen pouze za podmínky, že poplatník použije odstupné nebo prostředky získané z prodeje na uspokojení vlastní bytové potřeby, nikoliv bytové potřeby své rodiny nebo dalších osob. Jak se uvádí v důvodové zprávě k novele ZDP, tato úprava potvrzuje ustálenou správnou praxi zveřejněnou také v pokynu



GFŘ D-22, podle které správci daně v případě, kdy poplatník uplatní nárok na osvobození příjmu získaného jako náhradu (odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a tuto náhradu nepoužije na obstarání vlastní bytové potřeby ve stanovené lhůtě, postupují tak, že takový příjem zahrnou mezi zdanitelné příjmy za zdaňovací období, ve kterém tato lhůta uplynula, a zdaní jako ostatní příjem.

Nová úprava se nebude vztahovat na případy, u kterých před nabytím účinnosti tohoto zákona již uplynula prekluzivní lhůta pro splnění podmínek osvobození. Obdobně se bude postupovat v případě, nebudou-li získané prostředky z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu, nebo prostředky z prodeje rodinného domu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let, použity na uspokojení vlastní bytové potřeby.

### Daňové uznatelné náklady podle § 24 odst. 2 písm. za) zákona

Dle tohoto ustanovení zákona lze do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů zahrnout poskytnutou náhradu (odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, při splnění následujících podmínek:

- náhrada (odstupné) je poskytnuta vlastníkem bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- uvolněný byt nebo jednotka začne být využívána vlastníkem pro činnost, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti nebo nájem nejdéle do dvou let od uvolnění,
- uvolněný byt nebo jednotka bude využívána nejméně po dobu dvou let pro činnost, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti nebo nájem.

Zatímco pro splnění podmínek nároku na osvobození přijaté náhrady (odstupného) za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, platí u uživatele (nájemce), že náhradu (odstupné) použije na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijal (**doba se nepočítá od uvolnění bytové jednotky**), platí u vlastníka bytu nebo jednotky z hlediska splnění podmínky nároku na daňovou uznatelnost vyplacené náhrady (odstupného), že uvolněný byt nebo jednotku začne vlastník využívat pro podnikatelskou činnost nebo nájem nejdéle do dvou let od uvolnění bytu nebo jednotky (**doba se nepočítá od vyplacení náhrady**).

Do daňových výdajů (nákladů) si může vlastník bytu nebo jednotky uplatnit jak vyplacené odstupné v hotovosti, tak i výši náhrady za obstarání bytu nebo jednotky v osobním vlastnictví (koupě bytu). Z podmínek daňové uznatelnosti vyplacené náhrady (odstupného) vlastníkem vyplývá, že **ZDP nepodmiňuje daňovou uznatelnost vyplaceného odstupného osobou uživatele bytu nebo jednotky**. To znamená, že příjemcem tohoto odstupného může být i osoba blízká (např. syn nebo matka původního uživatele bytu) a pro daňovou uznatelnost odstupného u vlastníka bytu nebo jednotky budou platit



pouze výše uvedené tři podmínky. V případě, že bude odstupné za uvolnění bytu nebo jednotky vyplaceno vlastníkem osobě blízké uživateli bytu, nebude ovšem přijaté odstupné u této osoby osvobozené od daně z příjmů, protože dle § 4 odst. 1 písm. v) ZDP je jednou z podmínek osvobození od daně z příjmů skutečnost, že toto odstupné je vyplaceno uživateli bytu nebo jednotky.

Vzhledem k tomu, že dle druhé podmínky pro daňovou uznatelnost vyplaceného odstupného u vlastníka platí prodleva až dva roky od uvolnění bytu nebo jednotky a nového využívání pro podnikatelské účely nebo pro nájem, může provést vlastník po uvolnění bytu nebo jednotky nezbytné opravy, resp. úpravy bytu. Pokud půjde o opravu, mohou být náklady zahrnuty do daňově uznatelných výdajů bez ohledu na výši opravy.

V případě, že půjde o technické zhodnocení (stavební úpravy, rekonstrukce, modernizace), je rozhodujícím kritériem částka 40 000 Kč vynaložená ve zdaňovacím období. Stavební úpravy do částky 40 000 Kč lze zahrnout do daňových výdajů, technické zhodnocení v uvolněném bytě nebo jednotce nad 40 000 Kč za dané zdaňovací období se zahrne do vstupní (resp. zůstatkové) ceny nemovité věci pro její odpisování ze zvýšené vstupní ceny (resp. zvýšené zůstatkové ceny).

**Dojde-li k porušení podmínek pro daňovou účinnost vynaložené náhrady (odstupného) za uvolnění bytu nebo jednotky, je poplatník (vlastník bytu nebo jednotky) povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o uplatněnou náhradu (odstupné) v tom zdaňovacím období, kdy podmínky pro její uplatnění byly porušeny.** Za porušení podmínek se přitom nepovažuje prodej takové jednotky.

### **Příklad č. 16:**

*Vlastník činžovního domu vyplatil v říjnu 2016 nájemci náhradu za uvolnění bytu ve výši 400 000 Kč. K uvolnění bytu došlo ke konci roku 2016. Následně provedl vlastník v bytě v roce 2017 úpravy ve formě technického zhodnocení ve výši 39 800 Kč. Dnem 1. 1. 2018 je byt pronajat novému nájemci.*

### **Postup:**

Vlastník (fyzická osoba) zahrne za zdaňovací období 2016 vyplacené odstupné 400 000 Kč do daňových výdajů v rámci stanovení dílčího základu daně z nájmu dle § 9 ZDP. Provedené stavební úpravy v roce 2017 zahrne rovněž do daňových výdajů, protože jejich výše nepřekročila částku 40 000 Kč a nejde tudíž o technické zhodnocení. Vzhledem k tomu, že k dalšímu nájmu dojde do dvou let od uvolnění bytu, vlastník bytové jednotky dodržel veškeré podmínky pro ponechání vyplaceného odstupného v daňových výdajích roku 2016.

### **Příklad č. 17:**

*Vlastník bytové jednotky vyplatil v prosinci 2016 za její uvolnění stávajícímu nájemci odstupné ve výši 650 000 Kč. Tuto výši uplatnil jako daňový výdaj v rámci dílčího základu daně z příjmů z nájmu dle § 9 ZDP za zdaňovací období roku 2016 a dosáhl tak včetně daňového zisku z podnikání celkové daňové ztráty, kterou poplatník hodlá uplatňovat v následujících zdaňovacích obdobích proti daňovému zisku z podnikatelské činnosti. V roce 2018 se rozhodne uvolněný byt prodat za částku 1 500 000 Kč, přičemž tento byt vlastnil od roku 2012.*

### Postup:

Za porušení podmínek daňové uznatelnosti vyplaceného odstupného za uvolnění bytu se nepovažuje jeho prodej. V daném případě tedy nedošlo k porušení daňových podmínek a uplatněná výše odstupného 650 000 Kč zůstává i nadále daňovým výdajem roku 2016.

Vzhledem k tomu, že vlastník vlastnil bytovou jednotku déle než 5 let a byt nebyl zahrnut do obchodního majetku poplatníka, ale odpisován v rámci jeho nájmu dle § 9 zákona, bude příjem z prodeje bytu ve výši 1 500 000 Kč osvobozen dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP od daně z příjmů fyzických osob.



## Daň z přidané hodnoty při přemístění obchodního majetku plátce mezi členskými státy

Ing. Zdeněk Kuneš

**Pokud dodává plátce zboží do jiného členského státu osobě, která je v jiném členském státě osobou registrovanou k dani, jde o dodání zboží, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Podmínkou je, že zboží musí být skutečně odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Odeslání nebo přepravu může zajistit plátce nebo pořizovatel nebo zmocněná třetí osoba. Pro osobu, která zboží v jiném členském státě pořizuje, musí být toto pořízení zboží předmětem daně.**

Toto dodání zboží z tuzemska osobě registrované k dani v jiném členském státě se uvádí na řádek 20 daňového přiznání, do souhrnného hlášení se uvede pod kódem „0“. Osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně je také přemístění obchodního majetku plátce z tuzemska do jiného členského státu.

Jde o přemístění obchodního majetku plátce pro účely jeho podnikání v jiném členském státě. Jde o případy, kdy dojde k fyzické přepravě zboží z tuzemska do jiného členského státu, ale právo nakládat se zbožím jako vlastník není převedeno na druhou osobu.

Plátce je v takovém případě v postavení dodavatele zboží z tuzemska a pořizovatele zboží v jiném členském státě v jedné osobě. V jiném členském státě, do kterého je toto zboží přemístěno, vzniká plátcovi povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu.

V podstatě jde o případy, kdy si plátce přemísťuje svůj obchodní majetek ze svého daňového identifikačního čísla, které mu bylo přiděleno v ČR, na své daňové identifikační číslo, které mu bylo přiděleno v členském státě, do kterého tento svůj obchodní majetek přemísťuje.

Obchodním majetkem jsou pro plátce majetkové hodnoty, které mu slouží k uskutečňování ekonomických činností a jsou plátcem určeny k uskutečňování ekonomických činností. Rozsah, jakým jsou tyto hodnoty určeny k uskutečňování ekonomických činností, stanoví plátce tím, v jakém rozsahu uplatní nárok na odpočet daně.

---

*Ing. Zdeněk Kuneš je odborníkem na DPH, pracuje pro společnost KODAP s. r. o. Liberec*

Obecně platí, že předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží, poskytnuté za úplatu. Při přemístění obchodního majetku plátce do jiného členského státu není úplata poskytnuta.

Pokud je však obchodní majetek plátce odeslán nebo přepraven do jiného členského státu pro uskutečňování ekonomických činností plátce, považuje se podle § 13 odst. 6 zákona o DPH také za dodání zboží za úplatu. Podmínkou je, že odeslání nebo přepravu zboží do jiného členského státu musí uskutečnit plátce nebo jím zmocněná třetí osoba.

Základ daně stanoví plátce podle § 36 odst. 6 zákona o DPH.

Podle tohoto ustanovení je základem daně cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Plátce vystaví daňový doklad se všemi povinnými náležitostmi a dále na něj uvede odkaz na § 64 zákona o DPH.

Přemístění obchodního majetku uvádí plátce do daňového přiznání na řádek 20, a sice k patnáctému dni, který následuje po měsíci, ve kterém bylo zboží odesláno nebo přepraveno, nebo pokud byl daňový doklad vystaven před tímto patnáctým dnem, je plátce povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni vystavení daňového dokladu.

Přemístění obchodního majetku uvede plátce do souhrnného hlášení pod kódem „1“.

Do souhrnného hlášení uvede plátce své daňové identifikační číslo jako dodavatel a daňové identifikační číslo, které mu bylo přiděleno v jiném členském státě jako odběrateli.

### **Příklad:**

*Plátce vyrábí zemědělské stroje. Na Slovensku má zřízen velkoobchod s těmito stroji. Za tímto účelem je registrován k dani z přidané hodnoty na Slovensku. V Bratislavě má zřízen sklad, do kterého si vyrobené stroje přemístil. Jde o přemístění obchodního majetku, plátce uvede toto přemístění na ř. 20 daňového přiznání a do souhrnného hlášení s kódem „1“.*

Je však řada situací, které se za přemístění obchodního majetku z tuzemska do jiného členského státu nepovažují, ačkoliv svým charakterem jsou přemístěním obchodního majetku plátce. Tyto případy jsou uvedeny v § 13 odst. 7 zákona o DPH.

Důvodem je, že nedochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na osobu registrovanou v jiném členském státě a v řadě případů je zboží po určité době vráceno zpět do tuzemska.

Jde o dodání zboží s instalací nebo montáží, zasílání zboží, dodání zboží plátcem na palubě lodí, letadel nebo vlaků během přepravy osob podle § 7 odst. 4 zákona o DPH, dodání zboží plátcem v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pokud je dodání zboží v tomto členském státě osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, vývoz zboží plátcem, pokud je zboží propuštěno do celního režimu vývozu, poskytnutí služby pro plátce, zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží za podmínky, že zboží po provedení prací je vráceno zpět plátcem do tuzemska, ze kterého bylo původně

odesláno nebo přepraveno, přechodné užití zboží v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pro účely poskytnutí služby plátcem, přechodné užití zboží na dobu nepřekračující 24 měsíců na území jiného členského státu, ve kterém by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval celní režim dočasného použití s plným osvobozením od cla, nebo o dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

### **Příklad:**

*Plátce dodává do Německa zboží s instalací. Nejde o přemístění obchodního majetku, neuvede se v daňovém přiznání, ani v souhrnném hlášení.*

Pokud však některá z uvedených podmínek přestane platit, považuje se zboží za přemístěné z tuzemska do jiného členského státu.

Přemístění nastane v okamžiku, kdy podmínka, díky které se o přemístění obchodního majetku nejednalo, přestane platit.

### **Příklad:**

*Plátce je registrován k dani z přidané hodnoty také na Slovensku. Na Slovensku provádí výstavbu obchodního domu. V dubnu 2017 si přemístil na Slovensko na výstavbu tohoto domu autojeřáb. O přemístění obchodního majetku se nejednalo. V srpnu 2017 se mu ale naskytla příležitost výhodně tento autojeřáb na Slovensku prodat. Prodejem autojeřábu na Slovensku došlo k přemístění obchodního majetku. Plátce uvede toto přemístění do souhrnného hlášení podaného za srpen 2017 pod kódem „1“.*

Obdobně jako se přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu považuje za dodání zboží do jiného členského státu, považuje se přemístění zboží v určitých případech za pořízení zboží z jiného členského státu. Jde o případy, kdy plátce v rámci uskutečňování ekonomické činnosti v jiném členském státě zboží vyrobil, nakoupil, pořídil z jiného členského státu, nebo dovezl ze třetí země a toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do tuzemska pro uskutečňování ekonomických činností plátce.

Jde zrcadlově o obdobnou situaci jako při dodání zboží do jiného členského státu. Plátce v tomto případě vystupuje současně v jiném členském státě jako dodavatel zboží do jiného členského státu a v tuzemsku současně vystupuje jako pořizovatel zboží z jiného členského státu.

Pořízení zboží z jiného členského státu uvede plátce na ř. 3 nebo 4 daňového přiznání, a sice k patnáctému dni, který následuje po měsíci, ve kterém bylo zboží pořízeno, nebo ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl vystaven před tímto patnáctým dnem.

Základ daně se stanoví také podle § 36 odst. 6 zákona o DPH, kdy základem daně je cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídít ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Za pořízení zboží z jiného členského státu se však nepovažují situace, které se nepovažují ani za přemístění obchodního majetku z tuzemska do jiného členského státu podle § 13 odst. 7 zákona o DPH, ačkoliv svým charakterem jsou přemístěním obchodního majetku plátce, např. dodání zboží s instalací nebo montáží, zaslání zboží apod.



## Příjmy ze zaměstnání a srážková daň

Ing. Helena Machová

V následujícím textu se zaměřím především na změnu, kterou v oblasti zdanění příjmů ze závislé činnosti srážkovou daní přinesl zákon č. 170/2017 Sb., který mj. novelizuje i zákon o daních z příjmů. Zákon č. 170/2017 Sb. nabyl účinnosti dnem 1. dubna 2017, přičemž podle prvního bodu přechodných ustanovení k ZDP platí, že pro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije ZDP ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Pro srovnání připomenu stav od 1. 1. 2017 a postup zdanění těchto příjmů podle stávajícího znění ZDP.

### Znění zákona od 1. 1. 2017

Podle § 6 odst. 4 ZDP platí, že příjmy zúčtované nebo vyplacené plátcem daně jsou samostatným základem daně pro zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně (srážkovou daní), jde-li o příjmy ze závislé činnosti plynoucí na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u téhož plátce nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10 000 Kč a zaměstnanec u tohoto plátce nepodepsal prohlášení k dani nebo nevyužije postup, podle kterého veškeré příjmy (tedy i tyto) zahrne do svého daňového přiznání.

Na tomto místě ještě připomenu ustanovení § 38g „Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob“, které zákon č. 170/2017 Sb. v zásadě nemění. Podle tohoto ustanovení platí, že daňové přiznání nepodávají ty fyzické osoby, jejichž roční příjmy (kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaněných srážkou) nepřesáhly částku 15 000 Kč.

Zaměstnanci pak nemusí podat daňové přiznání tehdy, pokud mají příjem ze závislé činnosti od jednoho zaměstnavatele nebo od více zaměstnavatelů postupně, přičemž u všech podepsali prohlášení k dani a jejich další příjmy (s výjimkou příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaněných srážkou) nepřevýšily částku 6 000 Kč.

### Příklady:

#### 1. Zaměstnanec měl v průběhu roku tyto příjmy:

- od jednoho zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení k dani,
- současně od tří dalších zaměstnavatelů, u kterých prohlášení nepodepsal, práci vykonával na základě dohod o provedení práce a měsíční příjem u žádného zaměstnavatele nepřevýšil částku 10 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že příjmy od zaměstnavatelů bez podepsaného prohlášení k dani budou zdaněny srážkovou daní, zaměstnanec daňové přiznání podávat nemusí.

#### 2. Zaměstnanec měl v průběhu roku tyto příjmy:

- od dvou zaměstnavatelů postupně, přičemž u obou podepsal prohlášení k dani,

**Ing. Helena Machová** je daňovou poradkyní

- současně (po celý kalendářní rok) od zaměstnavatele, u kterého prohlášení nepodepsal, práci vykonával na základě dohody o provedení práce, přičemž měsíční příjem nepřevýšil částku 10 000 Kč,
- současně (po celý kalendářní rok) od zaměstnavatele, u kterého prohlášení rovněž nepodepsal, práci vykonával na základě dohody o pracovní činnosti, přičemž pravidelný měsíční příjem činil 2 000 Kč.

Zaměstnanec v tomto případě daňové příznání podat musí, a to s ohledem na to, že měl „souběžné“ příjmy ze závislé činnosti, které nebyly od daně osvobozeny ani nebyly zdaněny srážkovou daní (příjmy na základě dohody o provedení práce).

### Zákon č. 170/2017 Sb.

Zákon č. 170/2017 Sb. mění znění ustanovení § 6 odst. 4 takto:

Příjmy zúčtované nebo vyplacené plátcem daně jsou po zvýšení podle odst. 12 („superhrubá“ mzda) samostatným základem daně pro zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně (srážkovou daní), pokud zaměstnanec u tohoto plátce nepodepsal prohlášení k dani anebo nevyužije-li postup podle § 36 odst. 7 nebo 8 (tedy nezahrne příjmy do svého daňového příznání) a jde-li o příjmy ze závislé činnosti:

- a) plynoucí na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10 000 Kč, nebo
- b) v úhrnné výši nepřesahují u téhož plátce daně za kalendářní měsíc částku 2 500 Kč.

Podle důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. byla tato změna provedena proto, že (s ohledem na výše uvedený příklad č. 2, tedy nutnost podání daňového příznání), docházelo v některých případech k demotivaci poplatníků k činnostem, ze kterých takové příjmy plynou. V případě zanedbatelných příjmů pak toto mohl být důležitý faktor, který ovlivnil rozhodnutí o tom, zda takovou činnost (např. výkon funkce člena volební komise) vykonávat, či nikoliv.

V otázce určení limitu toho, co je „malým“ příjmem, zachovali zákonodárci princip jednoty vyměřovacích základů s právními předpisy upravujícími pojistné. V rámci pojistných systémů až na výjimky částky do tohoto limitu (2 500 Kč) nepodléhají pojistnému na sociální pojištění, resp. se z tohoto limitu platí pouze zdravotní pojištění. V současné době je částka rozhodná pro účast na nemocenském pojištění 2 500 Kč s tím, že jde o příjem sjednaný.

Poplatník (zaměstnanec) tedy nebude v případě těchto „malých“ příjmů (např. svědečné u zaměstnance, odměna za výkon funkce, příjem ze zaměstnání malého rozsahu, dohoda o pracovní činnosti do výše 2 500 Kč) povinen podávat daňové příznání. Výše limitu se přitom odvíjí od zúčtovaného tzv. hrubého příjmu a nikoliv od základu daně v případě zvýšeného na tzv. superhrubou mzdu. Text „po zvýšení podle odst. 12“ (viz výše) je uveden pro případ, že by se v praxi vyskytly „malé příjmy“, vyjma příjmů z dohody o provedení práce do měsíčního limitu 10 000 Kč, které podléhají veřejnoprávnímu pojistnému.

#### **Příklad:**

*Zaměstnanec měl v průběhu roku tyto příjmy:*

- od jednoho zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení,

- současně od zaměstnavatele, u kterého prohlášení nepodepsal, práci vykonával na základě dohody o provedení práce, měsíční příjem nepřevýšil v žádném měsíci částku 10 000 Kč,
- současně od zaměstnavatele, u kterého prohlášení nepodepsal, práci vykonával na základě „standardní“ pracovní smlouvy, měsíční příjem nepřevýšil v žádném měsíci částku 2 500 Kč,
- současně od zaměstnavatele, u kterého prohlášení nepodepsal, práci vykonával na základě dohody o pracovní činnosti, měsíční příjem nepřevýšil v žádném měsíci částku 2 500 Kč,
- současně za výkon člena představenstva družstva, pravidelný měsíční příjem činil 2 000 Kč.

Zaměstnanec daňové příznání podat nemusí, protože kromě příjmů od jednoho zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení, má všechny další příjmy ze závislé činnosti zdaněny srážkovou daní.

▶ Závěrem připomínám (a zaznělo to již i výše v textu), že poplatníkovi zůstává zachována možnost postupu podle § 36 odst. 7 nebo 8 ZDP (tj. započtení sražené daně z výše uvedených příjmů na celoroční daň v daňovém příznání).



## Uplatnění plné moci udělené poradci ve světle novelizovaného pokynu GFŘ

doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Tento příspěvek prezentuje vybrané závěry z novelizovaného pokynu Generálního finančního ředitelství<sup>1)</sup> (dále jen novelizovaný pokyn) k aplikaci § 136 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ)<sup>2)</sup>, a k uplatnění plné moci ve smyslu § 136 odst. 2 DŘ. Příspěvek je zpracován podle stavu k 19. 6. 2017, není-li uvedeno jinak.

### 1. Úvod do problematiky

Otázka korektního posouzení zachování lhůty pro podání daňového příznání ve vazbě na plnou moc udělenou poradci<sup>3)</sup> je nadmíru důležitá. Správné vyhodnocení dodržení příslušných lhůt je totiž klíčové pro případné nastoupení sankcí vážnoucích na opožděně podané daňové příznání. Jde tudíž o významnou procesní otázku, u které na sebe zákonitě časem musely narazit oponentní stanoviska finanční správy a daňových subjektů.

Generální finanční ředitelství (dále jen GFŘ) vydávalo svá stanoviska (prohlášení) k aplikaci § 136 odst. 2 DŘ již od roku 2011<sup>4)</sup>. GFŘ postupně rozšiřovalo „spektrum“ řešených otázek, resp. otázek, ve vztahu k nimž prezentovalo zastávaný postoj. V novelizovaném pokynu z letošního roku prezentuje GFŘ svoje revidovaná stanoviska (mj. i v důsledku ustálené rozhodovací praxe správních soudů, jejichž závěry jsou odlišné od těch původně zastávaných GFŘ).

*doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D., VUT v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí*



### 2. Okamžik uplatnění plné moci ve smyslu § 136 odst. 2 DŘ

Jedním z rozhodujících faktorů pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání dle § 136 odst. 2 DŘ je i řádné a včasné uplatnění plné moci dané poradci. Touto otázkou se zabýval ve svém rozsudku sp. zn. **4 Afs 68/2015** ze dne 15. 5. 2015 Nejvyšší správní soud ČR (dále jen NSS ČR). Ten dospěl k názoru, že...: „*Včasnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se posuzuje i podle pravidel zachování lhůt v § 35 téhož zákona.*“<sup>(5)</sup> Navzdory tomuto rozsudku a v něm uvedené věcné argumentaci setrvalo GFŘ po určitou dobu na svém stanovisku, a to že: „*Při výkladu ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu je aplikace § 35 daňového řádu vyloučena.*“<sup>(6)</sup>

**V reakci na ustálenou rozhodovací praxi správních soudů se tento postoj GFŘ** dle informací uvedených v novelizovaném pokynu **mění**. Na shora uvedený rozsudek NSS ČR se totiž odkazuje, resp. ke stejnému právnímu závěru dospěl NSS ČR i ve svých rozsudcích sp. zn. **2 Afs 165/2016** ze dne 10. 11. 2016<sup>(7)</sup>, sp. zn. **6 Afs 243/2016** ze dne 22. 12. 2016<sup>(8)</sup>, rovněž tak Městský soud v Praze ve svém rozsudku sp. zn. **6 Af 12/2013** ze dne 30. 3. 2017<sup>(9)</sup>. Zastávání původní pozice GFŘ se tak v zásadě stalo již neustojitelným.

#### 2.1 Právní úprava od 1. 7. 2017

V posledním odstavci (str. 11) novelizovaného pokynu GFŘ se uvádí: „*[Změna metodiky GFŘ v návaznosti na judikaturu správních soudů] Generální finanční ředitelství s ohledem na jednoznačnost textu příslušných ustanovení sice nesdílí právní názor vyjádřený ve výše citovaných rozsudcích ve věci aplikace § 35 DŘ ve spojení s § 136 odst. 2 DŘ, nicméně ve světle rozhodovací činnosti správních soudů již tento právní názor dále neobstojí, neboť lze zcela oprávněně očekávat, že v podobných kauzách budou soudy rozhodovat stejně.*“

Pokud GFŘ zastává jiný názor, je možné, že může být v budoucnu iniciována příslušná legislativní změna. Z pozice finanční správy by se jednalo o logický krok. V tomto ohledu lze doporučit věnovat zvýšenou pozornost případným legislativním změnám dotčených ustanovení.

**Zákon č. 170/2017 Sb.**<sup>(10)</sup> však příslušné změny nevnaší. Tímto zákonem byla v dotčených ustanoveních DŘ provedena pouze změna v § 35 DŘ, kde se slova „*dobou kratší než jeden den*“ nahrazují slovy „*v kratších časových jednotkách, než jsou dny*“. Jde v podstatě o jakési technické upřesnění, které nebude mít dopady na zavedenou praxi.

### 3. Metodické řešení předjímané novelizovaným pokynem

Novelizovaný pokyn vychází z nutnosti posouzení několika základních faktorů, přičemž odhlíží od specifické situace, kdy subjekt musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Dle metodického úvodu k novelizovanému pokynu je ke konci základní lhůty (tj. lhůty dle § 136 odst. 1 DŘ) třeba:

**a)** posoudit naplnění podmínky dle § 136 odst. 2 DŘ (tj. posoudit, zda byla u správce daně uplatněna plná moc udělená poradci), a dále

**b)** identifikovat, zda bylo v základní lhůtě podáno daňové přiznání a kdo byl jeho podatelem (zda daňový subjekt sám nebo poradce).

Od shora uvedených aspektů pak GFŘ předjímá řešení konkrétní situace.

**3.1 Daňové přiznání je podáno v základní lhůtě a podmínka uplatnění plné moci u správce daně je splněna**

Pokud uvažujeme variantu, že plná moc udělená poradci byla u správce daně řádně uplatněna v základní lhůtě, pak mohou nastat tři základní situace. Jejich specifikaci a řešení uvádí níže uvedená tabulka č. 1:

|   | <b>Popis situace</b>   | <b>Zhodnocení dle GFŘ</b>  |
|---|--|--|
| <b>Plná moc udělená poradci byla u správce daně řádně uplatněna v základní lhůtě a daňové přiznání je podáno v základní lhůtě</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Daňový subjekt podal daňové přiznání sám (řádně či opravné).</li> <li>– U správce daně byla uplatněna plná moc – nicméně v základní lhůtě poradce daňové přiznání nepodal.</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Daňové přiznání zpracoval a podal sám daňový subjekt.</li> <li>– Není splněna podmínka, že daňové přiznání zpracovává a podává poradce.</li> <li>– Správce daně nečeká do uplynutí lhůty dle § 136 odst. 2 DŘ na případné podání poradcem.</li> <li>– <b>Daň je splatná k poslednímu dni základní lhůty.</b></li> </ul> |
|   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Podmínka uplatnění plné moci u správce daně v základní lhůtě byla splněna.</li> <li>– Daňové přiznání bylo podané poradcem.</li> <li>– Poslední podané daňové přiznání v základní lhůtě bylo podáno daňovým subjektem.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Daňový subjekt deklaruje, že nesouhlasí s předchozím podáním poradcem.</li> <li>– Daňový subjekt využívá svého práva podat daňové přiznání sám.</li> <li>– Daňovému subjektu tak svědčí pouze základní lhůta.</li> <li>– <b>Daň je splatná k poslednímu dni základní lhůty.</b></li> </ul>                              |
|   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Podmínka uplatnění plné moci u správce daně v základní lhůtě byla splněna.</li> <li>– Poslední podané daňové přiznání v základní lhůtě bylo podáno poradcem.</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Daňový subjekt využívá své zákonné možnosti – realizuje nápravu případných chyb prostřednictvím opravného daňového přiznání podaného poradcem.</li> <li>– Jsou splněny všechny podmínky pro prodloužení lhůty dle § 136 odst. 2 DŘ.</li> <li>– <b>Daň je splatná k poslednímu dni prodloužené lhůty.</b></li> </ul>     |

**Tabulka č. 1:** Daňové přiznání je podáno v základní lhůtě (vlastní zpracování s využitím novelizovaného pokynu).

**3.2 Daňové přiznání je podáno po uplynutí základní lhůty**

Další rámcovou variantou uváděnou v pokynu je podání daňového přiznání po uplynutí základní lhůty při řádném uplatnění plné moci udělené poradci. Specifikaci a řešení dle GFŘ uvádí tabulka 2 na straně 16.

| Plná moc udělená poradci byla u správce daně řádně uplatněna v základní lhůtě a daňové přiznání je podáno po uplynutí základní lhůty   | Popis situace  | Zhodnocení dle GFŘ  |
|--|--|---|
|  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– U správce daně byla uplatněna plná moc v základní lhůtě.</li> <li>– Daňové přiznání bylo podáno po základní lhůtě poradcem.</li> <li>– Daňový subjekt následně podal opravné daňové přiznání.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Generální finanční ředitelství s poukazem na skutečnost, že daňový řád takovou situaci přímo neupravuje, uvádí, že je nutné přijmout závěr v souladu se zásadou <i>in dubio mitius</i> (v pochybnostech mírněji) → <b>podmínky pro uplatnění prodloužené lhůty byly splněny.</b></li> <li>– Na případné daňové přiznání podané daňovým subjektem v prodloužené lhůtě je třeba nahlížet jako na opravné daňové přiznání, jemuž zůstává zachována prodloužená lhůta.</li> <li>– <b>Daň je splatná k poslednímu dni prodloužené lhůty, byť podkladem pro vyměření bude v konečné fázi daňové tvrzení podané daňovým subjektem.</b></li> </ul> |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– Podmínka uplatnění plné moci u správce daně v základní lhůtě byla splněna.</li> <li>– Řádné daňové přiznání podal (po uplynutí základní lhůty) sám daňový subjekt.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Daňový subjekt svým podáním deklaruje, že podání bude činit sám.</li> <li>– Daňovému subjektu svědčí pro podání řádného daňového přiznání pouze základní lhůta.</li> <li>– Daňové přiznání následně podané poradcem může být dle situace posouzeno jako dodatečné daňové přiznání.</li> <li>– Správce daně nečeká do uplynutí prodloužené lhůty pro případné podání poradcem.</li> <li>– <b>Daň je splatná k poslednímu dni základní lhůty pro podání učiněné daňovým subjektem.</b></li> </ul> |   |

**Tabulka č. 2:** Daňové přiznání je podáno v prodloužené lhůtě (vlastní zpracování s využitím novelizovaného pokynu).

Bod III. novelizovaného pokynu uvádí relativně rozsáhlé odůvodnění (s. 6–9). Pro případné brojení proti postupu správce je více než vhodné se seznámit s uváděnou argumentací. Autor v tomto ohledu pro stručnost na novelizovaný pokyn pouze odkazuje.

**Poznámky:**

<sup>1)</sup> *Generální finanční ředitelství. Sekce právní. Čj.: 21383/17/7700-10126-500852. Elektronicky podepsáno dne 22. 3. 2017; JUDr. Eva Kostolanská (ředitelka sekce). Novela metodického pokynu čj. 18010/15/7100-40126-501823 ze dne 30. 12. 2015 (i) odpovědi na metodické dotazy k § 136 DŘ a (ii) stanovisko ve věci uplatněné plné moci ve smyslu § 136 odst. 2 DŘ. Dostupné z: [www.financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz).*

<sup>2)</sup> *Ustanovení § 136 DŘ stanoví následující:  
 „(1) Daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.  
 (2) Jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání podle odstavce 1 nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před*

uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1. Pokud v šestiměsíční lhůtě podle věty první tento poradce zemře nebo zanikne, zůstává tato lhůta zachována.

(3) Daňové přiznání u daní vyměřovaných na zdaňovací období, které činí 12 měsíců, se podává nejpozději do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období.

(4) Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.

(5) Nevznikla-li daňovému subjektu ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování.“

<sup>3)</sup> Dle dikce § 29 odst. 2 DR se poradcem (legislativní zkratka) rozumí daňový poradce nebo advokát.

<sup>4)</sup> Generální finanční ředitelství. Sekce 2 – řízení správy daní. Čj.: 11477/11-2110-011654. Prohlášení Generálního finančního ředitelství. Uplatnění plné moci udělené poradci před uplynutím tříměsíční lhůty pro podání daňového přiznání za účelem prodloužení této lhůty do 1. 7. Dokument získání na základě žádosti o poskytnutí informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>5)</sup> Rozsudek NSS ČR sp. zn. 4 Afs 68/2015 ze dne 15. 5. 2015. Dostupné z ASPI: JUD285936CZ. Rozbor uvedeného rozsudku je uveden v jednom z předchozích článků autora; viz BRYCHTA, K. Pokuta za opožděné tvrzení daně v judikatuře a vybraných souvislostech. Daňová a hospodářská kartotéka, 2016, roč. 24, č. 4, s. 25-32. ISSN: 1210-6739.

<sup>6)</sup> Viz např. Generální finanční ředitelství. Sekce právní. Interní sdělení (čj.: 57510/16/7700-10126-013989) z 18. 7. 2016.

<sup>7)</sup> Rozsudek NSS ČR sp. zn. 2 Afs 165/2016 ze dne 10. 11. 2016. Dostupné z: www.nssoud.cz.

<sup>8)</sup> Rozsudek NSS ČR sp. zn. 6 Afs 243/2016 ze dne 22. 12. 2016. Dostupné z ASPI: JUD340048CZ.

<sup>9)</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 6 Af 12/2013 ze dne 30. 3. 2017. Dostupné z ASPI: JUD347973CZ.

<sup>10)</sup> Zákon č. 170/2017 Sb. ze dne 4. dubna 2017, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Dostupné z ASPI.

## Informace k možnosti žádat o prominutí příslušenství daně z příjmů ze závislé činnosti vykonávané na palubách lodí a člunů provozovaných ve vnitrozemské a mezinárodní dopravě v Nizozemsku

Finanční správa ČR zveřejnila 20. 7. 2017 na svých internetových stránkách „Informaci k možnosti žádat o prominutí příslušenství daně z příjmů ze závislé činnosti vykonávané na palubách lodí a člunů provozovaných ve vnitrozemské a mezinárodní dopravě v Nizozemsku“:

**Případy, na které se Informace vztahuje:**

**(Druh daně)**

Daň z příjmů ze závislé činnosti vykonávané na palubách lodí a člunů provozovaných v mezinárodní a vnitrozemské vodní dopravě v Nizozemsku.

**(Subjekt a předmět daně)**

Poplatník dle § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), kterému vznikla povinnost podat daňové

tvrzení k dani z příjmů fyzických osob z titulu příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP vykonávané na palubách lodí a člunů v mezinárodní a vnitrozemské vodní dopravě v Nizozemí. Tyto příjmy jsou dle **Smlouvy mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (Sbírka zákonů č. 138/1974, dále jen „Smlouva“)** **zdaňovány pouze v České republice** (dále jen „příjem lodníka“). Jedná se tedy o případy, kdy poplatník svoji daňovou povinnost vyplývající z výše uvedeného nesplnil a tyto příjmy v České republice nezdanil v řádném termínu stanoveném v § 136 zákona č. 280/2011 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

### (Období)

Případy, kdy bylo zahájeno daňové řízení do 31. 12. 2016, ve věci správného zdanění příjmů lodníka z Nizozemí.

### (Úroky, které lze prominout)

V případech, kdy poplatník v rozporu s daňovými předpisy České republiky ve zdaňovacích obdobích 2013, 2014 a 2015 v České republice **nezdaňoval příjmy ze závislé činnosti vykonávané na palubách lodí a člunů provozovaných v mezinárodní a vnitrozemské vodní dopravě v Nizozemí** a následně, tj. opožděně podal daňové tvrzení, **vzniká** poplatníkovi z titulu úhrady splatné daně až po dni její splatnosti **povinnost uhradit úrok z prodlení** podle § 252 daňového řádu za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. Pokud bylo poplatníkovi správcem daně povoleno posečkání úhrady daně v souladu s § 156 daňového řádu, vzniká poplatníkovi povinnost uhradit úrok z posečkané částky daně, a to dle § 157 daňového řádu. Penále podle § 251 daňového řádu v daném případě nevzniká.

### (Prominutí úroku)

Při vzniku úroku ve výše uvedených případech může daňový subjekt požádat o prominutí úroku z prodlení podle § 259 a násl. daňového řádu v souladu s pokynem GFŘ D-21 k promíjení příslušenství daně (dále jen „Pokyn“), jehož znění lze nalézt ve Finančním zpravodaji č. 2/2015 či na webových stránkách Finanční správy České republiky.

## Obecné podmínky pro prominutí příslušenství daně

Dle čl. VII. části čtvrté zákona č. 267/2014 Sb. bodu 4 lze žádat o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky pouze v případě úroku **vzniklého ode dne 1. 1. 2015**. Úroky vzniklé před tímto datem nelze prominout.

V obecné rovině žádost o prominutí příslušenství daně správce daně posuzuje následovně:

- Správce daně prověří, zda u daňového subjektu nenastaly okolnosti závažného porušení daňových nebo účetních předpisů podle § 259c

odst. 2 daňového řádu, pro které by bylo nutné žádost bez dalšího zamítnout. Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů je uvedena v čl. III. 2. A. Pokynu.

- Pro možnost prominout úroky z prodlení nebo úroky z posečkané částky musí být naplněn některý z ospravedlnitelných důvodů prodlení, jak to vyžaduje § 259b odst. 2 daňového řádu. Tyto ospravedlnitelné důvody jsou stanoveny v čl. III. 3. A. Pokynu.

Nad rámec Pokynu lze ve shora jednoznačně vymezených případech spatřovat ospravedlnitelný důvod prodlení i v této okolnosti:

| Ospravedlnitelný důvod prodlení   | Procentuální ohodnocení |
|---|-------------------------|
| Poplatník věrohodně prokáže, že mu úřední osoba správce daně poskytla chybně informaci ohledně režimu zdaňování příjmů lodníků z Nizozemí             | 100 %                   |
| Poplatník podal daňové tvrzení ve věci zdanění příjmů lodníků z Nizozemí do 31. 10. 2016  | 100 %                   |
| Poplatník podal daňové tvrzení ve věci zdanění příjmů lodníků z Nizozemí dobrovolně bez výzvy k podání daňového tvrzení podle § 145 daňového řádu     | 100 %                   |
| Poplatník podal daňové tvrzení ve věci zdanění příjmů lodníků z Nizozemí po výzvě k podání daňového tvrzení podle § 145 daňového řádu po 31. 10. 2016 | 50 %                    |

Ospravedlnitelné důvody uvedené výše se vztahují na běžný úrok z prodlení i na úrok z posečkané částky daně.

Finanční správa přistoupila k vymezení těchto časově a věcně omezených ospravedlnitelných důvodů pro prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkaní vzhledem k těmto mimořádným důvodům:

- smlouva o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím je ve svém ustanovení čl. 16 odst. 3 výjimečná tím, že do speciální úpravy zdanění příjmů ze závislé činnosti zahrnuje i příjmy ze zaměstnání vykonávaného na plavidlech ve vnitrozemské vodní dopravě, což je v porovnání s ostatními smlouvami o zamezení dvojího zdanění ojedinělá úprava;
- ve většině případů se jedná o dlouhé časové období mezi lhůtou, kdy měla být daň z příjmů lodníka z Nizozemí v České republice přiznána a okamžikem, kdy byla daň stanovena ve správné výši;
- jde o skupinu poplatníků, kteří mohli objektivně mít za to, že své daňové povinnosti mají splněny ve státě zdroje příjmů, a to například na podkladě informací od nizozemských zaměstnavatelů;
- jde o skupinu poplatníků, kteří z důvodu časté nepřítomnosti v České republice nestihli v některých případech včas reagovat na informace vydané Finanční správou České republiky v dané věci.

Je-li naplněn některý z ospravedlnitelných důvodů prodlení, pak podle § 259b odst. 3 daňového řádu platí, že při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku. Tyto skutečnosti jsou definovány v čl. III. 3. B. Pokynu včetně procentního zhodnocení. Žádá-li daňový subjekt o zohlednění své ekonomické nebo sociální situace, musí ji v žádosti doložit.

Nakonec je v rámci rozhodování o žádosti vždy nutné zohlednit četnost porušování povinností při správě daní dle § 259c odst. 1 daňového řádu. Způsob,

jakým správce daně posuzuje „četnost porušování povinností při správě daní“, je upraven v čl. III. 3. C. Pokynu. Při posuzování četnosti porušování povinností při správě daní dle § 259c odst. 1 daňového řádu v rámci rozhodování o žádosti podané z výše uvedených důvodů se nepřihlíží k bodu 5 čl. III. 3. C. Pokynu.

**O prominutí příslušenství daně musí daňový subjekt požádat formou žádosti.** Na žádost o prominutí příslušenství daně podle § 259a nebo § 259b daňového řádu neexistuje speciální tiskopis, tzn., že se jedná o podání, u kterých daňový řád nepředpokládá konkrétní formu. Jako každé jiné podání vůči správci daně musí však i toto podání splňovat požadavky uvedené v § 70 daňového řádu, především pak z podání musí být zřejmé: kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.

Žádost jakožto podání lze učinit následujícími způsoby (§ 71 odst. 1 daňového řádu): písemně, ústně do protokolu, datovou zprávou podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.

Pro činění podání vůči správci daně elektronicky lze využít buď datovou schránku nebo společně technické zařízení správců daně, kterým je aplikace EPO (aplikace Elektronické podání pro Finanční správu), dostupná na adrese [www.daneelektronicky.cz](http://www.daneelektronicky.cz).

Žádost se podává nebo doručuje na místně příslušný finanční úřad, který se v případě fyzických osob určuje podle jejich místa pobytu.

Při rozhodování o žádosti vychází správce daně převážně z tvrzení a důvodů uváděných daňovým subjektem, proto je do žádosti nutné uvést všechny relevantní skutečnosti. Již k samotné žádosti je třeba přiložit všechny doklady a důkazní prostředky, které podporují tvrzení a důvody v žádosti uváděné.

### **Dále ještě upozorňujeme:**

- Podle položky 1, bodu 1 písm. d) sazebníku, který je přílohou k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, **přijetí žádosti o prominutí příslušenství daně podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč, pokud je žádáno o prominutí částky 3 001 Kč a více.** Poplatek lze uhradit např. vylepením kolkové známky na žádost či v hotovosti na pokladně územního pracoviště příslušného finančního úřadu. Zaplacený správní poplatek je nevratný a nevrací se ani v případě zamítavého rozhodnutí o prominutí či zastavení řízení pro nesplnění procesních podmínek.
- **Prominout penále, úroky z prodlení a úroky z posečkané částky lze až poté, co byla zcela uhrazena daň, k níž se toto příslušenství váže.** Úhrada daně je první podmínkou, jejíž splnění správce daně posuzuje. Není-li tato podmínka splněna, nelze přistoupit ani k posuzování věcných důvodů pro prominutí. V případě, kdy by nebyla daň uhrazena, by žadatel nejen neuspěl se svou žádostí o prominutí, ale přišel by i o zaplacený správní poplatek. Pokud poplatník požádal o posečkání úhrady daně, popř. její rozložení na splátky podle § 156 daňového řádu, může o prominutí úroku z posečkání požádat, ale o žádosti správce daně rozhodne až po úhradě daně.

*Kompletní text informace na [www.financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz).*





## Náhrada škody na odložených věcech

Mgr. Michal Vrajík

**Zákoník práce<sup>1)</sup> v rámci právní úpravy náhrady škody upravuje vedle obecné prevenční povinnosti také případy, v nichž je zaměstnavatel nebo zaměstnanec povinen nahradit škodu, která druhé straně vznikla. Pokud jde o povinnost zaměstnavatele nahradit zaměstnanci škodu, sem se řadí tzv. obecná povinnost zaměstnavatele nahradit škodu, dopadající na škody vzniklé zaměstnanci při plnění pracovních úkolů či v přímé souvislosti s ním, případně na škody způsobené zaměstnanci ostatními zaměstnanci zaměstnavatele.**

Vedle této obecné povinnosti nahradit škodu zákoník práce rozlišuje tři zvláštní druhy povinnosti zaměstnavatele nahradit škodu, a to povinnost nahradit škodu (nemajetkovou újmu) vzniklou zaměstnanci pracovním úrazem nebo nemocí z povolání, dále povinnost nahradit škodu vzniklou při odvracení hrozící škody, a konečně též povinnost nahradit škodu vzniklou zaměstnanci na odložených věcech. Posledně jmenované povinnosti je věnován tento článek.

### Předpoklady povinnosti nahradit škodu

Aby byl zaměstnavatel povinen nahradit zaměstnanci škodu na odložených věcech, musí být podle ustanovení § 267 odst. 1 zákoníku práce splněny následující dva předpoklady:

- a) odložení věcí**, k němuž došlo při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním, a to na místě k tomu určeném nebo obvyklém;
- b) vznik škody** na těchto odložených věcech, typicky jejich poškozením, zničením nebo ztrátou.

**Povinnost zaměstnavatele nahradit škodu je tzv. objektivní**, což znamená, že se nevyžaduje, aby zaměstnavatel vznik škody zavinil ani úmyslně, ani z nedbalosti. Nevyžaduje se dokonce ani to, aby **zaměstnavatel porušil nějakou právní povinnost nebo jednal v rozporu s dobrými mravy**, a jde proto o tzv. odpovědnost za výsledek. Tím se tento typ povinnosti nahradit škodu liší od obecné povinnosti k náhradě škody dle ustanovení § 265 zákoníku práce.

Povinnost zaměstnavatele nahradit škodu vzniká **ze zákona** na základě ustanovení § 267 zákoníku práce, a **není tedy třeba uzavření zvláštní dohody**. Zaměstnavatel se této povinnosti **nemůže jednostranně zprostit** žádnou formou prohlášení nebo ustanovením pracovního řádu, vnitřního předpisu apod. Zaměstnanec se rovněž **nemůže předem práva na náhradu škody vzdát**. Takové vzdání se práva by totiž bylo v souladu s ustanovením § 4a odst. 4 zákoníku práce nicotné a nepřihlíželo by se k němu.

Na první pohled se tedy právní úprava jeví poměrně jednoduchá. Předpoklady povinnosti nahradit škodu je i přesto vhodné blíže rozebrat.

### Jaké věci se obvykle nosí do práce?

V prvé řadě je třeba rozvést pojem **věc, která se obvykle nosí do práce**. Zákoník práce zde neposkytuje žádnou definici. Lze nicméně vyjít z názoru

*Mgr. Michal Vrajík, samostatný advokát, externí spolupracovník, Human Garden*

poukazujícího na to, že ustanovení zákoníku práce o povinnosti nahradit škodu na odložených věcech **navazuje na ustanovení § 226 zákoníku práce, podle nějž je zaměstnavatel povinen zajistit bezpečnou úschovu svršků a osobních předmětů**, které zaměstnanci obvykle nosí do zaměstnání<sup>2)</sup>.

Věcmi, které se do práce obvykle nosí, tak budou **především svršky (oblečení) zaměstnance**, a to zejména v případech, kdy zaměstnavatel vyžaduje po zaměstnancích nošení pracovního oděvu a kdy se zaměstnanci tedy musí před započatím výkonu práce převléct. To platí bez ohledu na to, zda pracovní oděv je rovněž osobním ochranným pracovním prostředkem ve smyslu ustanovení § 104 odst. 2 zákoníku práce, nebo jde pouze o stejnokroj (uniformu).

Vedle oblečení půjde o takové osobní věci, které zaměstnanci do práce obvykle nosí, opět v souladu s odbornou literaturou s přihlédnutím k povaze pracoviště, místním a časovým podmínkám<sup>3)</sup>. **Takovým předmětem tak mohou být typicky peněženky a kabelky, MP3 přehrávače, mobilní telefony atd.**

Pokud se určitá věc obvykle do práce nenosí, **není sice zaměstnavatel povinností nahradit škodu zcela zproštěn, ale uplatní se následující pravidla** v souladu s ustanovením § 268 odst. 2 zákoníku práce:

- a) zaměstnavatel **převzal takovou věc do zvláštní úschovy**, například ji uschoval do trezoru. Pak je zaměstnavatel povinen **nahradit celou způsobenou škodu**;
- b) zaměstnavatel **věc do zvláštní úschovy nepřevzal**. Pak je zaměstnavatel povinen **nahradit zaměstnanci škodu jen do výše 10 000 Kč**. Tuto částku může vláda v souladu s ustanovením § 268 odst. 4 zákoníku práce nařízením zvýšit, tohoto oprávnění však vláda dosud nikdy nevyužila, a to přesto, že uvedená hranice je v zákoníku práce obsažena již od 1. 1. 2007.

### Kam má zaměstnanec své věci odkládat?

Aby byl zaměstnavatel povinen nahradit zaměstnanci škodu na odložených věcech, **musí být věc zaměstnancem odložena**. Zaměstnavatel tak nebude povinen nahradit škodu například v případě, kdy si zaměstnanec během pracovní doby vyřizuje soukromý telefonát a jeho mobilní telefon mu vypadne z ruky a rozbije se. Mobilní telefon v daný okamžik nebyl odloženou věcí, neboť jej zaměstnanec používal (pro účely tohoto článku záměrně pomíjíme, zda tím zaměstnanec dokonce neporušoval své pracovní povinnosti, neboť se v pracovní době věnoval soukromým záležitostem).

Zaměstnanec má pak povinnost věc **odložit na místě k tomu určeném nebo obvyklém**. V první řadě jde tedy o **místo, které zaměstnavatel k odkládání věcí určil**, a to jakoukoliv prokazatelnou formou. Místa k odkládání věcí mohou proto být vymezena v pracovním řádu, v jiném interním předpisu, pokynem nadřízeného zaměstnance apod. **Pokud by zaměstnanec věc odložil na místě jiném a vznikla škoda, je vyloučeno tuto škodu posoudit jako povinnost zaměstnavatele nahradit škodu na odložených věcech**. Uvedené platí i v případě, kdy by se odložení věci na jiném než určeném místě jevílo subjektivně jako vhodnější, bezpečnější apod.

Neurčí-li zaměstnavatel, kam mají zaměstnanci své věci odkládat, **je zaměstnanec povinen odkládat věci na místo k tomu obvyklé**. Co se rozumí

obvyklým místem, bude zpravidla **vyplývat z povahy práce a pracoviště, včetně jeho uspořádání** (dostupnost skříní, odkládacích zásuvek, polic apod.).

Oblečení se tak zpravidla bude odkládat do šatních skříní nebo na věšáky. Peněženky, mobilní telefony a MP3 přehrávače by měli zaměstnanci odkládat do takových zásuvek a šuplíků, které lze uzamykat (jsou-li k dispozici) atd. Pokud by zaměstnanec odložil věc na místo nevhodné, bude sice zaměstnavatel povinen škodu nahradit, ale jeho povinnost nahradit škodu se může poměrně omezit v souladu s ustanovením § 270 zákoníku práce, neboť škodu zavinil také poškozený zaměstnanec.

Z výše uvedeného je patrné, že je v zájmu zaměstnavatele, aby nepodcenil situaci a aktivně vymezil místa, na něž mohou zaměstnanci své věci odkládat, případně aby taková místa i zřídil. Uvedené je rovněž v souladu s výše citovaným ustanovením § 226 zákoníku práce.

### Musí být zaměstnanec vlastníkem odložené věci?

Ačkoliv bude zaměstnanec zpravidla vlastníkem odložené věci, **není to nezbytné**. Důležité je, aby **škoda vznikla zaměstnanci** a mohl tedy uplatňovat na zaměstnavateli její náhradu podle zákoníku práce. Škoda vznikne zaměstnanci především tam, kde je přímo vlastníkem odložené věci, ale **rovněž tam, kde je vlastníkem věci jiná (třetí) osoba, které je zaměstnanec povinen nahradit škodu na odložené věci**.

### Co znamená odložení věci při plnění pracovních úkolů, nebo v přímé souvislosti s ním?

Výše bylo uvedeno, že věc musí být odložena při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním. Tyto pojmy jsou obecné a definovány jsou v ustanoveních § 273 až § 274a zákoníku práce. **Plněním pracovních úkolů** je:

- samotný **výkon práce (pracovních povinností)** v rámci pracovněprávního vztahu;
- **jiná činnost vykonávaná na příkaz** zaměstnavatele (to proto, aby zaměstnanci nebylo ke škodě, vyhoví-li příkazu svého nadřízeného a vykoná něco, co není jeho povinností);
- činnost, která je **předmětem pracovní cesty**;
- činnost konaná **pro zaměstnavatele na podnět odborové organizace**, rady zaměstnanců, popřípadě zástupce pro oblast bezpečnosti a ochrany zdraví při práci či zástupce zaměstnanců v Evropské radě zaměstnanců nebo ostatních zaměstnanců;
- případně činnost konaná **pro zaměstnavatele z vlastní iniciativy, pokud k ní zaměstnanec nepotřebuje zvláštní oprávnění** nebo ji nevykonává proti výslovnému zákazu zaměstnavatele; a
- dobrovolná výpomoc organizovaná zaměstnavatelem.

Úkony **v přímé souvislosti s plněním pracovních úkonů** pak jsou:

- úkony **potřebné k výkonu práce**,
- úkony **během práce obvyklé**,
- úkony **nutné před počátkem práce nebo po jejím skončení**,
- úkony **obvyklé v době přestávky v práci na jídlo a oddech** konané v objektu zaměstnavatele,

- **vyšetření u poskytovatele zdravotních služeb** prováděné na příkaz zaměstnavatele nebo vyšetření v souvislosti s noční prací, **ošetření při první pomoci** a cesta k němu a zpět, a
- **školení zaměstnanců** organizované zaměstnavatelem nebo odborovou organizací, popřípadě orgánem nadřízeným zaměstnavateli, kterým se sleduje zvyšování jejich odborné připravenosti.

Takovými úkony však **nejsou** cesta do zaměstnání a zpět, stravování, vyšetření nebo ošetření u poskytovatele zdravotních služeb ani cesta k němu a zpět, pokud není konána v objektu zaměstnavatele.

### Jak a do kdy může zaměstnanec nárok na náhradu škody uplatnit?

Zákoník práce určuje, že **zaměstnanec musí vznik škody nejprve ohlásit zaměstnavateli**, a to ve velmi krátké lhůtě **bez zbytečného odkladu, nejpozději však do 15 dnů ode dne, kdy se o škodě dozvěděl**. Pokud zaměstnanec tuto lhůtu nedodrží, jeho právo na náhradu škody sice na rozdíl od dříve platné úpravy **nezaniká, ale promlčí se**. Promlčení znamená, že právo na náhradu škody nadále existuje, ale pokud zaměstnavatel u soudu namítne, že právo je promlčené, soud náhradu škody nemůže zaměstnanci přiznat.

Uvedenou **lhůtu nelze zaměňovat se lhůtou pro uplatnění náhrady škody soudní cestou**. Jinými slovy, pokud zaměstnanec do 15 dnů vznik škody nahlásí zaměstnavateli, zůstane jeho právo na náhradu škody zachováno a **zaměstnanec může se zaměstnavatelem jednat o náhradě škody**. Žalobu na náhradu škody pak stačí zaměstnanci podat **v obecné tříleté subjektivní promlčecí lhůtě** počítané od okamžiku, kdy se zaměstnanec dozvěděl o vzniku škody a o tom, kdo je povinen ji nahradit.

### Jaký je vztah obecné a zvláštní povinnosti nahradit škodu?

V praxi mohou nastat případy, kdy jsou splněny jak podmínky pro náhradu škody na odložených věcech, tak podmínky pro obecnou povinnost nahradit škodu (například škodu na odložené věci způsobí jiný zaměstnanec zaměstnavatele při plnění pracovních úkolů). V těchto případech platí obecná zásada, podle níž **zvláštní právní úprava má přednost před obecnou**. Takové případy se tedy posoudí přednostně jako **povinnost nahradit škodu na odložených věcech**.

**Pokud by ale předpoklady povinnosti nahradit škodu na odložených věcech splněny nebyly, je nutno zkoumat, zda zaměstnavatel není povinen škodu nahradit podle obecné povinnosti k náhradě škody<sup>4)</sup>**. Teprve pokud by nebyly splněny předpoklady ani zvláštní povinnosti nahradit škodu, ani obecné povinnosti nahradit škodu, je na místě závěr, že zaměstnanec nárok na náhradu škody nemá.

Tak například, pokud by si zaměstnanec na pracoviště vzal cenný šperk po prarodičích, zaměstnavatel by tento šperk nepřevzal do zvláštní úschovy a jiný zaměstnanec tento šperk při výkonu práce poškodil, pak by sice zaměstnavatel hradil škodu na šperku jako na odložené věci jen do výše 10 000 Kč (nejde o věc, která se do práce obvykle nosí, a zaměstnavatel jej nepřevzal do zvláštní úschovy), ale zbývající část škody by zaměstnavatel hradil z titulu obecné povinnosti nahradit škodu, kterou zaměstnanci způsobí porušením povinnosti při plnění pracovních úkolů jiní zaměstnanci zaměstnavatele.

## Je zaparkovaný dopravní prostředek odložená věc, která se obvykle nosí do práce?

Až dosud byly v článku záměrně vynechány **dopravní prostředky, jimiž se zaměstnanci dopravují do práce**, ať už jde o osobní automobily, nebo motocykly, mopedy, jízdní kola, koloběžky, segwaye atd. Dopravní prostředky si totiž zaslouží samostatné pojednání, a navíc u dopravních prostředků je možné se opřít o aktuální judikát Nejvyššího soudu, který se právě škodou na dopravních prostředcích zabýval.

Současná dikce ustanovení § 226 zákoníku práce neupravuje povinnost zaměstnavatele zajistit úschovu dopravních prostředků. Tuto povinnost upravovalo ustanovení § 145 starého zákoníku práce<sup>5)</sup> (s výjimkou osobních automobilů), nicméně **nová právní úprava tuto povinnost nepřevzala**.

**Dopravní prostředek** (bez ohledu na typ) **proto podle stávající právní úpravy nelze považovat za věc, která se do práce obvykle nosí**. Aby proto byl zaměstnavatel povinen nahradit škodu na zaparkovaném dopravním prostředku, musel by jej **převzít do zvláštní úschovy**. Zvláštní úschovou se přitom rozumí hlídané parkoviště, nikoliv jakékoliv parkoviště v areálu zaměstnavatele. Hlídaným předmětem musí být přímo dopravní prostředek, nikoliv jen klíče k němu nebo k zámku, jímž je připevněn k parkovacímu místu.

Pokud zaměstnavatel nepřeveze dopravní prostředek do zvláštní úschovy, **je povinen nahradit škodu jen do výše 10 000 Kč**, a to jen pokud byl dopravní prostředek zaparkován v areálu zaměstnavatele. Zaměstnavatel nemůže z povahy věci nahrazovat zaměstnanci škodu na dopravním prostředku zaparkovaném na veřejné pozemní komunikaci.

Ve zbytku by zaměstnavatel byl povinen škodu zaměstnanci nahradit **jedině v případě, že by byly splněny podmínky pro obecnou povinnost nahradit škodu**, tedy že by škodu na dopravním prostředku způsobili zaměstnanci jiní zaměstnanci zaměstnavatele při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním porušením právních povinností.

K uvedeným závěrům se v nedávné judikatuře přihlásil i Nejvyšší soud, když dovodil, že „z hlediska odpovědnosti zaměstnavatele za škodu způsobenou zaměstnanci na odložených věcech podle ustanovení § 267 odst. 1 zák. práce **nelze za věc (předmět), která se obvykle nosí do zaměstnání, považovat osobní automobil, který zaměstnanec používá k cestě do zaměstnání a zpět. Za osobní automobil, který zaměstnanec umístil v objektu zaměstnavatele na nehlídaném parkovišti, zaměstnavatel odpovídá pouze do částky 10 000 Kč, ledaže škodu na tomto automobilu způsobil jiný zaměstnanec zaměstnavatele** (§ 268 odst. 2 zák. práce).“<sup>6)</sup>

## Závěr

Povinnost nahradit škodu na odložených věcech je tedy **zvláštním druhem přísné, objektivní odpovědnosti za výsledek**, a zaměstnavatel je povinen škodu na odložené věci nahradit bez ohledu na porušení právní povinnosti či zavinění.

Povinnost nahradit škodu **není kryta zákonným pojištěním** a zaměstnavatel ji tak ekonomicky nese z vlastních prostředků. Tím samozřejmě není vyloučeno, že se zaměstnavatel bude následně hojit podle příslušných právních

předpisů na skutečném škůdci, ale to může být problematické, protože škůdce nemusí být vždy vypátrán, a navíc ne každou škodu způsobí (či zavíní) konkrétní osoba. Škody mohou vznikat i působením přírodních a fyzikálních sil, například deštěm, větrem apod.

Zaměstnavatelé by proto této otázce měli věnovat náležitou pozornost, vymezit vhodná místa určená k odkládání věcí, kde hrozí nejmenší riziko vzniku škody, pečlivě zvážit, zda budou zaměstnancům nabízet zvláštní úschovu věcí, které se do práce obvykle nenosí, včetně dopravních prostředků, a případně sjednat též komerční pojištění, které by krylo jejich povinnost nahradit škodu na odložených věcech.

### Poznámky:

- <sup>1)</sup> Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění.
- <sup>2)</sup> Viz NOVOTNÝ, Z. In BĚLINA, M., DRÁPAL, L. a kol. *Zákoník práce. Komentář. 2. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2015, s. 1074.
- <sup>3)</sup> Viz NOVOTNÝ, Z. In BĚLINA, M., DRÁPAL, L. a kol. *Zákoník práce. Komentář. 2. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2015, s. 1074.
- <sup>4)</sup> Viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 1. 2017, sp. zn. 21 Cdo 2345/2015.
- <sup>5)</sup> Zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce.
- <sup>6)</sup> Viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 1. 2017, sp. zn. 21 Cdo 2345/2015.



## Novela zákona o pohřebnictví

JUDr. Klára Naušová

**Novela zákona č. 256/2001 Sb., o pohřebnictví a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela“), byla publikována ve Sbírce zákonů pod č. 193/2017 dne 10. 7. 2017. Účinnosti nabývá 1. 9. 2017.**

Tato novela přináší zejména změny v následujících oblastech:

- a) Nakládání s těly mrtvých dětí
- b) Nové povinnosti pohřebních služeb
- c) Práva a povinnosti obcí
- d) Dozor a přestupky
- e) Ostatní

### **Ad a): Nakládání s těly mrtvých dětí**

Tato změna se promítá již v ust. § 2 písm. a) a b) zákona o pohřebnictví, v němž je nově uvedeno, že tělem zemřelého je i **tělo mrtvě narozeného dítěte**, a že jinými lidskými pozůstatky je **plod po potratu**, včetně biologických zbytků potratu, není-li možné je podle zvláštního právního předpisu od plodu oddělit; jiným lidským pozůstatkem je vždy plod po umělém přerušení těhotenství.

Změny, které novela v této oblasti přináší, mají zajistit, aby s těly mrtvých dětí (včetně plodů po potratu), bez ohledu na jejich váhu, nadále nebylo možné automaticky nakládat jako s klinickým odpadem.

---

**JUDr. Klára Naušová** je advokátkou, PKMK advokátní kancelář, s.r.o.

Pokud došlo k potratu či ukončení těhotenství, je poskytovatel zdravotních služeb, v jehož zdravotnickém zařízení došlo k potratu nebo ukončení těhotenství, na žádost ženy nebo ze zdravotních důvodů, povinen:

- zajistit uložení jiných lidských pozůstatků pro účely jejich pohřbení po dobu **96 hodin** od potratu nebo ukončení těhotenství;
- vydat jiné lidské pozůstatky k pohřbení s identifikací jiných lidských pozůstatků na základě žádosti oprávněné osoby (manžel, děti apod.).

Pokud ve lhůtě 96 hodin nepožádá žádná z oprávněných osob o vydání jiných lidských pozůstatků k pohřbení, poskytovatel zdravotních služeb s nimi naloží **jako s anatomicko-patologickým odpadem**.

#### **Ad b): Nové povinnosti pohřebních služeb**

Novela **zpřísňuje podmínky** pro získání živnostenského oprávnění pro provozování pohřební služby. Jde zejména o: podmínky týkající se vzdělání a praxe žadatele o koncesi a podmínky týkající se zázemí žadatele – žadatel musí nově disponovat i místností pro úpravu těla zemřelého (postačí mít k dispozici jednu místnost, i pokud má tentýž provozovatel více dislokovaných provozoven), místnost musí splňovat předepsané podmínky (omyvatelné stěny, nepropustná podlaha, přívod vody apod.).

Taktéž jsou zpřísněny podmínky pro získání koncese na provádění balzamac a konzervace.

Provozovatel pohřební služby je **povinen zajistit**:

- při převozech na místo pohřbení nebo při vystavení těla zemřelého jeho oblečení do šatů nebo rubáše, nebo, není-li oblečení možné, jeho důstojné zahalení a uložení v konečné rakvi; v ostatních případech mohou být uloženy i do rakve transportní nebo do transportního vaku – jde zejména o důraz na zacházení s tělem či jinými lidskými pozůstatky s patřičnou úctou,
- uložení lidských pozůstatků, které jsou ve stavu pokročilého rozkladu, nebo těla zemřelého, které je nakaženo nebezpečnou nemocí, pouze do konečné rakve, a to v transportním vaku,
- označení rakví a transportních vaků tak, aby to odpovídalo dokumentaci vystavené prohlížejícím lékařem a nemohlo dojít k záměně lidských pozůstatků v nich uložených.

Novela **zpřesňuje požadavky na rakve, v nichž je možné pohřbívat**. Definice konečné rakve je obsažena v ust. § 2 písm. k) zákona o pohřebnictví, kdy se musí jednat o pevně zavřenou rakev, vyrobenou z dřevěných desek nebo desek na bázi dřeva a splňující kritéria pevnosti rakve pro pohřbení nebo alespoň parametry ve shodě s určenou normou, definovanou v ust. § 4a zákona o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů.

Provozovatel pohřební služby má nově povinnost **vést evidenci** o zacházení s lidskými pozůstatky a lidskými ostatky, obdobně jako již nyní mají provozovatelé krematoria. Taktéž je podrobněji upravena povinnost vypracovat **řád pro provozování pohřební služby** a stanoveny jeho povinné náležitosti.

Novela nově výslovně uvádí, že **pouze vypravitel pohřbu je oprávněn otevřít konečnou rakev nebo urnu**. Toto ustanovení je doplněno do zákona o pohřebnictví z důvodu ochrany spotřebitele (pozůstalých)<sup>1)</sup>, a dále z důvodu ochrany piety a důstojnosti uložených lidských pozůstatků.



Pohřební služby jsou povinny **zdržet se sjednávání pohřbení v prostorách a areálech zdravotnického zařízení nebo zařízení sociálních služeb**, a to i prostřednictvím jiné osoby.

Lidské pozůstatky (a nově také jiné lidské pozůstatky) musí být v chladicích zařízeních umístěny **vždy v rakvi**.

### **Ad c): Práva a povinnosti obcí**

Obce proto budou zajišťovat pohřbení při splnění zákonných podmínek **v přenesené působnosti**, a to zejména s ohledem na snahu o zefektivnění celého procesu a snížení nákladů s touto činností spojených<sup>2)</sup>. Nově bude též možná spolupráce obcí formou veřejnoprávních smluv. Obce na tuto svoji činnost obdrží od státu příspěvek, i tak však budou povinny přihlásit své pohledávky z titulu účelně vynaložených nákladů vždy do dědického řízení.

Pokud obec zajišťuje pohřbení těla zemřelého zpopelněním, budou zpopelněné lidské ostatky v urně nově **vždy uloženy na veřejném pohřebišti**.

### **Ad d): Dozor a přestupky**

Novela podrobněji a systematictěji upravuje problematiku dozoru nad oblastí pohřebnictví.

**Dozorovými orgány** jsou: obecní živnostenské úřady, krajské hygienické stanice, krajské úřady a Ministerstvo pro místní rozvoj.

Zákon o pohřebnictví pak v novém ust. § 25a vymezuje, a taktéž rozšiřuje kompetence jednotlivých dozorových orgánů.

Právní úprava přestupků reaguje na nový zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich<sup>3)</sup>. Dochází k vymezení některých nových přestupků i ke zpřísnění sankcí, zejména výše pokut.

### **Ad e): Ostatní**

Novela dále například:

- podrobněji upravuje náležitosti řádu krematoria,
- částečně mění právní úpravu zřízení veřejného pohřebiště (definice termínů, zrušení ochranných pásem, náležitosti řádu pohřebiště, dozor ze strany kraje, náležitosti evidence související s provozováním veřejného pohřebiště apod.),
- sjednocuje obsah potvrzení o pohřbení,
- podrobněji upravuje pravidla exhumace,
- nově stanoví zákonný přechod práva nájmu hrobového místa a jeho podrobnosti,
- podrobněji upravuje problematiku opuštění hrobu i práva nájmu hrobového místa.

Novela mění i některé další zákony, například živnostenský zákon, zákon o ochraně veřejného zdraví či zákon o zdravotních službách, nejedná se však o žádné významné změny.

#### **Poznámky:**

<sup>1)</sup> Pohřební služby toto právo odmítaly s odkazem na absenci výslovné právní úpravy.

<sup>2)</sup> Předpokládá se, že ze strany Ministerstva pro místní rozvoj bude vydán prováděcí právní předpis a metodické pokyny.

<sup>3)</sup> Zákon č. 250/2016 Sb.



## Časové rozlišení u příspěvkových organizací

Ing. Zdeněk Morávek

**Problematika časového rozlišení výnosů a nákladů v účetnictví příspěvkových organizací je oblastí, která je u těchto vybraných účetních jednotek poměrně frekventovaná, a proto si jistě zaslouží bližší rozbor.**

Institut časového rozlišení výnosů a nákladů je vyjádření účetní zásady, podle které účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, tato zásada je obsažena v § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Co se týká účetnictví vybraných účetních jednotek, tedy účetních jednotek účtující podle vyhlášky 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, v platném znění (dále jen „vyhláška“), mezi které příspěvkové organizace také patří, položky časového rozlišení se řadí mezi krátkodobé pohledávky a krátkodobé závazky.

Jak vyplývá z § 22 odst. 6 vyhlášky, mezi krátkodobé pohledávky patří:

- náklady příštích období, které obsahují částky výdajů běžného účetního období, které budou nákladem v následujících účetních obdobích, a
- příjmy příštích období, které obsahují částky výnosů, které souvisejí s běžným účetním obdobím, avšak nebyly dosud vyúčtovány jako pohledávky.

Z úpravy § 32 odst. 8 vyhlášky potom vyplývá, že mezi krátkodobé závazky patří:

- výdaje příštích období, které obsahují částky nákladů, které s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn,
- výnosy příštích období, které obsahují částky příjmů v běžném účetním období, které patří do výnosů v následujících účetních obdobích.

V případě nákladů příštích období tak jde o situaci, kdy v běžném účetním období jde o výdaj, který ovšem bude nákladem až v následujícím účetním období.

### Příklad:

*Příspěvková organizace uhradila v prosinci 2016 nájemné na první pololetí roku 2017. V roce 2016 jde o výdaj, nákladem se tento výdaj stane až v roce 2017.*

V případě příjmů příštích období jde o situaci, kdy v běžném účetním období jde o výnos, ale k úhradě dojde až v následujícím účetním období. Navíc platí, že tyto výnosy dosud nebyly vyúčtovány jako pohledávka, a tak nemohou být zaúčtovány v rámci běžných pohledávkových účtů.

### Příklad:

*Příspěvková organizace na konci roku 2016 uskutečnila a předala poskytnuté služby k datu účetní uzávěrky, ale tyto služby nebyly vyfakturovány. Na základě uzavřené smlouvy a související dokumentace ovšem účetní jednotka již znala přesnou výši fakturované částky za poskytnuté služby. V tomto*

Ing. Zdeněk Morávek je daňovým poradcem

*případě jsou splněny všechny podmínky pro zaúčtování prostřednictvím příjmů příštích období, nevyfakturované, ale uskutečněné služby budou v účetním období roku 2016 výnosem, ale příjmem až v roce 2017.*

V případě výdajů příštích období jde o situaci, kdy v běžném účetním období jde o náklad, ale k úhradě tohoto nákladu dojde až v následujícím účetním období. V praxi často vznikají nejasnosti, kdy použít běžný závazkový účet (typicky 321) a kdy použít účet výdajů příštích období? Podle mého názoru je nutné tuto situaci řešit v návaznosti na uzavřenou číselnou řadu přijatých faktur za příslušné účetní období. Pokud příspěvková organizace v lednu následujícího roku obdrží fakturu za náklady patřící do minulého účetního období a nemá dosud uzavřenu číselnou řadu došlých faktur, bude tato faktura účtována na účet 321. Pokud ale již bylo nutné tuto číselnou řadu uzavřít, například z toho důvodu, že už jí byly doručeny faktury patřící do následujícího účetního období, bude takovýto případ řešen prostřednictvím účtu výdajů příštích období. Svou roli v řešení nepochybně sehraji i možnosti příslušného účetního software.

### **Příklad:**

*Příspěvková organizace v souladu se smlouvou uhradí nájemné za nebytové prostory za období říjen až prosinec 2016 až v březnu 2017. V roce 2016 jde o náklad a až v roce 2017 dojde k výdaji.*

V případě výnosů příštích období jde o případy, kdy v běžném účetním období je uskutečněn příjem, který ovšem bude výnosem až v následujícím účetním období.

### **Příklad:**

*Příspěvková organizace obdrží v souladu se smlouvou nájemné za tělocvičnu v prosinci 2016 na období leden až červen 2017. V roce 2016 je uskutečněn příjem, výnosem se ale tento příjem stane až v roce 2017.*

Bližší pravidla potom vyhláška obsahuje v § 69, který upravuje metodu časového rozlišení. Z této úpravy vyplývají následující zásady pro zachycování nákladů a výnosů:

- náklady a výnosy se zachycují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí,
- opravy nákladů nebo výnosů předcházejících účetních období, které se nepovažují za významné, se zachycují na položkách nákladů a výnosů, kterých se týkají,
- náhrady vynaložených nákladů předcházejících účetních období se zachycují do výnosů běžného účetního období,
- náklady a výdaje, které se týkají následujících účetních období, je nutno časově rozlišit ve formě nákladů příštích období a výdajů příštích období,
- výnosy a příjmy, které se týkají následujících účetních období, je nutno časově rozlišit ve formě výnosů příštích období a příjmů příštích období.

Aby účetní jednotka mohla použít účty časového rozlišení, musí k tomu mít příslušné informace, to znamená věcné vymezení účetního případu, výši částky a období, kterého se tento účetní případ týká. Pokud všechny tyto skutečnosti nejsou známy, účty časového rozlišení použít nelze.

**Příklad:**

*Příspěvková organizace realizovala opravu kopírky, oprava byla dokončena před koncem roku 2016, ovšem do konce roku nebyla tato oprava vyfakturována. Pro úplnost budeme předpokládat, že oprava nebyla vyfakturována ani do data odevzdání účetní závěrky za rok 2016. Příspěvková organizace má pouze předběžnou informaci, že oprava by se měla pohybovat kolem částky 15 000 Kč.*

*V tomto případě sice účetní jednotka zná věcné vymezení účetního případu (oprava kopírky), období, kterého se tento účetní případ týká (náklad roku 2016), není však známa přesná výše částky, takže není možné účet časového rozlišení použít. V tomto případě by byl tento účetní případ zaúčtován jako dohadné položky pasivní.*

Základní otázka, která asi logicky vyvstane při rozhodování o časovém rozlišení, je, zda a za jakých okolností je nutné časové rozlišení provádět. V tom může mít značný význam ustanovení § 69 odst. 3 prováděcí vyhlášky, které stanoví, že metodu časového rozlišení nepoužije účetní jednotka v případě, pokud náklady na získání informace převýší přínosy plynoucí z této informace a tato informace se nepovažuje za významnou. Znamená to tedy, že v případě metody časového rozlišení může účetní jednotka nastavit určitou hranici významnosti, do které nebude časové rozlišení prováděno. Účetní předpisy ale nějaké bližší podmínky pro stanovení této hranice neuvádějí, pouze neurčitý návod, že náklady na získání informace převýší přínosy plynoucí z této informace. Z toho důvodu se možná v praxi často využívá v těchto případech daňová úprava, a to konkrétně z pokynu GFŘ D-22, který související úpravu obsahuje v části k § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Uvádí k tomu, že za nevýznamné a pravidelně se opakující daňové výdaje, popřípadě příjmy, které podle právních předpisů upravujících účetnictví není nutno časově rozlišovat, se i pro účely stanovení základu daně z příjmů považují za daňové výdaje, případně příjmy, u nichž byla dodržena věcná a časová souvislost.

**Tento postup lze uplatnit u částek, které by byly časově rozlišovány jen mezi dvěma účetními obdobími, s tím, že:**

- za nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření, se považují např. předplatné novin a časopisů, nákup kalendářů nebo diářů na příští období,
- za pravidelně se opakující daňové výdaje, popřípadě příjmy, se považují pravidelně se opakující částky, například placené pojistné, které se nekryje s účetním (zdaňovacím) obdobím, úhrada za činnost auditorů a daňových poradců vztahující se k předcházejícímu účetnímu (zdaňovacímu) období.

V souladu se zásadami pro vedení účetnictví nelze výše uvedený postup uplatnit v případech, které se řeší pomocí dohadných položek (například platby za spotřebu elektrické energie, plynu, vody) nebo časovým rozlišením (například přijaté a placené nájemné, úplata u finančního leasingu, náklady na technický rozvoj, přípravu a záběh výroby).

Z výše uvedených pravidel je tak možné vyjít při sestavování vnitřní směrnice, která vymezení, v kterých případech se provádí či neprovádí metoda časového

rozlišení. Z uvedeného vyplývá, že časové rozlišení se vždy provádí u nákladů za energie a nájemné včetně finančního leasingu, naopak časové rozlišení není nutné provádět u předplatného, kalendářů, diářů a pojistného, pokud se tyto účetní případy opakují bez nějaké výrazné změny hodnot. Obdobně je od těchto případů určitě možné odvodit i další případy, kdy bude či nebude dle vnitřních pravidel nastavených účetní jednotkou časové rozlišení prováděno. Nic také nebrání tomu, aby účetní jednotka rozhodla, že časové rozlišení bude prováděno vždy, u všech účetních případů, které se vztahují k více účetním obdobím.

Na jednu stranu půjde o určitou komplikaci účetní praxe v účetní jednotce, na druhou stranu se bezpochyby bude jednat o zjednodušení z pohledu účetní metodiky, protože hledat a následně obhajovat nějakou hranici významnosti může být poměrně ošidnou záležitostí. Nicméně vyhláška účetním jednotkám tuto možnost dává, a pokud tedy účetní jednotka rozhodne, že např. nebude časově rozlišovat náklady a výnosy do částky 5 000 Kč, kontrola by takovýto postup zpochybňovat neměla. Uvedenou částku je nutné vždy vztahovat k velikosti účetní jednotky, objemu nákladů a výnosů, případně aktiv a pasiv účetní jednotky. Rozhodně bych ale v tomto směru nedoporučoval aplikovat úpravu § 26 odst. 2 písm. d) vyhlášky, protože tato kritéria významnosti se vztahují výhradně k opravám z předchozích účetních období, jejich aplikací by u řady příspěvkových organizací zcela nepochybně došlo k výraznému ovlivnění výše výsledku hospodaření.

Další, účetními předpisy neřešenou oblastí je přesnost časového rozlišení, tedy s jakou přesností se musí časové rozlišení provádět. V praxi se nejčastěji setkáme s tím, že časové rozlišení se provádí na dny, ale vzhledem k absenci bližší právní úpravy je možné, aby účetní jednotka stanovila výpočet s přesností na měsíce, což bude určitě méně pracné. Pak je ale nutné dále rozhodnout, od jakého měsíce bude časové rozlišení prováděno, zda od příslušného měsíce nebo až od následujícího.

### **Příklad:**

*Účetní jednotka obdržela fakturu na pojištění majetku v celkové výši 28 105 Kč na období od 15. 9. 2016 do 14. 9. 2017. Pokud bychom tyto náklady časově rozlišovali na dny, náklady roku 2017 by činily 19 789 Kč (257 dní/365 dní x 28 105 Kč). Pokud bychom časové rozlišení prováděli s přesností na měsíce od měsíce vzniku účetního případu, náklady roku 2017 by činily 18 737 Kč (8 měsíců/12 měsíců x 28 105 Kč). Pokud bychom časové rozlišení prováděli s přesností na měsíce od měsíce následujícího po vzniku účetního případu, náklady roku 2017 by činily 21 079 Kč (9 měsíců/12 měsíců x 28 105 Kč). Je tedy zřejmé, že volbou metody časového rozlišení docházíme k poměrně významným rozdílům ve výsledcích. A jsem přesvědčen, že po úpravě ve vnitřní směrnici jsou všechny výsledky správné.*

Závěrem je možné konstatovat, že k samotným účetním postupům případů časového rozlišení toho účetní předpisy pro vybrané účetní jednotky moc konkrétního neobsahují, ani České účetní standardy pro vybrané účetní jednotky nic bližšího nestanoví. Pak ani není divu, že příspěvkové organizace často v této oblasti tápou a do účetnictví aplikují úpravu, která má prvotně daňový charakter. Nicméně platí, že pokud si příspěvková organizace sestaví kvalitní směrnici, má možnost účtování těchto případů významně ovlivnit.



## Cizí měna v českém účetnictví

Ing. Zdenka Cardová

**V našich podmínkách mají všechny firmy povinnost vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Časté jsou však i nákupy nebo prodeje v cizích měnách a při účtování těchto transakcí je třeba provést přepočtení cizí měny na českou. Jaká jsou pravidla přepočtu cizí měny na českou a proč se navíc v určitých případech povinně souběžně eviduje k české měně i měna cizí?**

### Pravidla přepočtu cizí měny na českou měnu

Pro přepočtení cizí měny na českou ke dni uskutečnění účetního případu je **možno použít:**

- **aktuální** (denní) kurs devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou (ČNB), nebo
- **pevný kurs**, kterým se rozumí kurs stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kursu devizového trhu vyhlášeného ČNB, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu (stanovená doba nesmí přesáhnout účetní období).

Specifickým případem je nákup nebo prodej cizí měny za českou, kdy lze k okamžiku ocenění použít **kurs, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány**.

Vzhledem k variantním možnostem použití kursů je třeba pravidla přepočtu cizí měny na českou **vyhlásit vnitřním předpisem**.

#### Příklad č. 1:

*Firma stanovila vnitřním předpisem **používání aktuálního kursu** ke dni uskutečnění účetního případu, kterým je:*

- u vydaných faktur den vystavení faktury,
- u přijatých faktur den přijetí faktury,
- u pokladních dokladů den příjmu a výdeje peněz,
- u bankovních dokladů den uvedení na výpisu (den pohybu peněz) atd.

#### Příklad č. 2:

*Firma stanovila vnitřním předpisem **používání pevného měsíčního kursu** vyhlášeného ČNB k prvnímu dni příslušného měsíce. Tento kurs platí pro veškeré doklady, kde je třeba provést přepočtení cizí měny na českou.*

**Poznámka:** Další možností je použití například čtvrtletního, pololetního, nejdéle však ročního kursu ČNB platného k prvnímu dni období, pro které je kurs používán.

#### Příklad č. 3:

*Firma stanovila vnitřním předpisem **používání různých kursů** podle konkrétních účetních případů (dokladů) – například:*

- u vydaných faktur používá aktuální kurs ke dni vystavení faktury,
- u pokladních dokladů používá pevný čtvrtletní kurs vyhlášený ČNB k prvnímu dni příslušného čtvrtletí atd.

*Ing. Zdenka Cardová je účetní poradkyní*

Z uvedeného je zřejmé, že pro přepočtení cizí měny na českou ke dni uskutečnění účetního případu je možné použití různých kursů. Má to však své meze – **vždy se musí jednat o kursy vyhlášené ČNB** ke konkrétnímu datu.

Při používání pevného kursu je možné tento kurs změnit vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby; v případech vyhlášení devalvace i revalvace české koruny musí být pevný kurs změněn vždy.

Možnost používání pevného kursu **se nevztahuje** na účetní jednotky, které k výkonu činnosti potřebují podle zvláštních právních předpisů bankovní licenci, povolení k výkonu činnosti obchodníka s cennými papíry, povolení ke vzniku investiční společnosti nebo investičního fondu, povolení ke vzniku a činnosti penzijního fondu, povolení k činnosti penzijní společnosti, povolení působit jako družstevní záložna, povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti; dále se ustanovení nevztahuje na ČNB, Českou kancelář pojistitelů a zdravotní pojišťovny.

V případě **cizí měny, u které se nevyhlašuje kurs devizového trhu denně**, se pro její přepočtení použije:

- kurs mezibankovního trhu pro tuto měnu k USD nebo EUR a kurs devizového trhu vyhlášený ČNB pro USD nebo EUR ke stejnému dni, nebo
- u podnikatelských subjektů – poslední známý kurs vyhlášený či zveřejněný ČNB.

Výše uvedená pravidla jsou vymezena účetními předpisy. Při vedení účetnictví je však třeba respektovat i jiné právní předpisy. V případě plátců DPH, pokud vystavuje daňový doklad tuzemský plátcem pro jiného tuzemského plátcem a požaduje úhradu v cizí měně, musí na dokladu uvést přepočtení základu daně i DPH na českou měnu. Tento přepočtení na českou měnu je závazný jak pro dodavatele, tak pro odběratele.

Další pravidla pro používání kursů uvádí například zákoník práce při poskytování záloh na zahraniční pracovní cesty a při jejich vyúčtování.

### **Povinnost souběžného vedení cizí měny k měně české**

Jak bylo uvedeno, v našich podmínkách je účetnictví vedeno v české měně. Existují však situace, kdy k české měně se povinně musí evidovat i měna cizí. Toto pravidlo má svůj důvod, neboť v určitých případech se přepočítává cizí měna na českou nejen k datu uskutečnění účetního případu, ale i k rozvahovému dni (poslednímu dni účetního období). K tomuto dni se přepočítává **pouze vyjmenovaný majetek a závazky v cizí měně, a to aktuálním kursem ČNB** k tomuto dni. Čili ke dni sestavení účetní závěrky nerozhodujeme o tom, jaký kurs použijeme, tento kurs je jednoznačně stanoven. Pokud je účetní období shodné s kalendářním rokem a jedná se o řádnou účetní závěrku, potom aktuálním kursem pro přepočtení k rozvahovému dni je kurs devizového trhu vyhlášený ČNB k 31.12.

Vyjmenovaný majetek a závazky určený pro přepočtení uvádí § 4 odst. 12 zákona o účetnictví následovně:

Pokud jsou vyjádřeny v cizí měně:

- pohledávky,
- závazky,
- podíly na obchodních korporacích,
- práva z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů,



- deriváty,
- ceniny,

a také v případě cizích měn, jsou účetní jednotky povinny **použít současně i cizí měnu**. Tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

**Tento vyjmenovaný majetek a závazky** (vedený souběžně v české i cizí měně) **se musí ke dni sestavení účetní závěrky přepočítat** aktuálním kursem devizového trhu vyhlášeným ČNB.

Souběžnou evidenci cizí měny zpravidla umožňují všechny účetní programy.

### **Příklad č. 4:**

*Firma pořídila od zahraničního partnera strojní zařízení včetně dopravy a uvedení tohoto zařízení do užívání za 10 000 EUR. Podle vnitřního předpisu používá firma aktuální kurs devizového trhu vyhlášeného ČNB. Ke dni přijetí faktury byl tento kurs 26,250 Kč/EUR.*

- *Strojní zařízení firma zaúčtuje v ocenění 262 500 Kč na majetkový účet dlouhodobého majetku a další přepočet na majetkovém účtu již neprovádí.*

*Jinak je tomu se vzniklým závazkem v souvislosti s tímto nákupem. Firma má povinnost vést **souběžnou evidenci tohoto závazku v cizí měně** (10 000 EUR).*

*Pokud **byl** závazek **uhrazen** během účetního období, potom použije firma při jeho úhradě platný kurs ČNB, který byl například 26,150 Kč/EUR. Při této úhradě vznikne kursový rozdíl (kursový zisk) ve výši 1 000 Kč (262 500 – 261 500).*

*Pokud **nebyl** závazek **uhrazen** do konce účetního období, potom musí firma ke dni sestavení účetní závěrky přepočítat tento závazek aktuálním kursem devizového trhu vyhlášeným ČNB. Při tomto přepočtu vzniká kursový rozdíl.*

*Při úhradě závazku v následujícím období vzniká další (již poslední) kursový rozdíl.*

Kursově rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků (uvedených v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví) k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, **se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů**.

Výjimku tvoří kursově rozdíly z cenných papírů a podílů, které jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, nebo pokud se takto neoceňují, potom se kursově rozdíly účtují prostřednictvím účtů vlastního kapitálu. Účetní předpisy řeší i specifické postupy v případě derivátů.

## **Závěr**

Cizí měna v českém účetnictví vyžaduje především kvalitní zpracování vnitřního předpisu (a jeho respektování), kde budou vymezeny zejména:

- konkrétní dny uskutečnění účetních případů,
- kursy (aktuální, pevné) pro přepočet cizí měny na českou ke dni uskutečnění účetního případu,
- pravidla souběžné evidence cizí měny k české měně.

Tento vnitřní předpis zpravidla souvisí s vnitřním předpisem o oběhu účetních dokladů.

## Přechodné účty aktiv a pasiv v příkladech

Bc. Michaela Hauzarová

**Jednou ze základních účetních zásad je tzv. aktuální princip, neboli zásada časové a věcné souvislosti. Tato zásada vyžaduje, aby v každém účetním období byly jen takové výnosy a náklady, které s ním úzce souvisí.**

Účetní jednotky časově rozlišují náklady a výnosy prostřednictvím **přechodných účtů aktiv (A) a pasiv (P)**, které jsou v účtové osnově pro podnikatele zařazeny do účtové skupiny 38.

Přechodné účty aktiv a pasiv jsou rozvahové účty, které lze dále členit na:

- Účty časového rozlišení, kdy **známe účel, období i přesnou výši částky**:
  - 381–Náklady příštích období (A),
  - 382–Komplexní náklady příštích období (A),
  - 383–Výdaje příštích období (P),
  - 384–Výnosy příštích období (P),
  - 385–Příjmy příštích období (A);
- Dohadné účty, kdy nejčastěji **známe pouze účel a období**, ale neznáme přesnou výši částky:
  - 388–Dohadné účty aktivní,
  - 389–Dohadné účty pasivní.

V praxi se stává, že účetní jednotky účtují na chybné přechodné účty aktiv a pasiv (zaměňují jednotlivé účty) nebo tyto účty nepoužívají vůbec. Ještě, než přejdeme k samotným příkladům, týkajících se časového rozlišení a dohadných položek, vysvětlíme si základní názvosloví ve vztahu k přechodným účtům aktiv a pasiv:

Náklady = **peněžní vyjádření opotřebení či spotřebování majetku** (například spotřeba materiálu) nebo **nákupu služeb** (například faktura přijatá za správu webových stránek). Náklady se v účetnictví zobrazují obvykle prostřednictvím účtové třídy 5.

Výdaje = **skutečný peněžní úbytek aktiv** – nejčastěji jde o úhradu z bankovního účtu (syntetický účet 221) nebo z pokladny (syntetický účet 211).

Výnosy = **peněžní částka**, na kterou účetní jednotka **získala nárok ze své činnosti za určité období**, bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k úhradě (například vydaná faktura za prodané zboží či poskytnutou službu). Výnosy se v účetnictví zobrazují obvykle prostřednictvím účtové třídy 6.

Příjmy = **skutečný příliv peněžních prostředků**, nejčastěji jde o připsání peněžní částky na bankovní účet či hotovostní příjem do pokladny.

V následujícím textu si u každého přechodného účtu aktiv a pasiv ukážeme názorné příklady účtování nákladů a výnosů z pohledu časové a věcné souvislosti v souladu s Českými účetními standardy (ČÚS) pro podnikatele č. 017 a 019.

### 381–Náklady příštích období – výdaj v běžném období, náklad v období následujícím

#### Příklad:

Účetní jednotka s účetním obdobím kalendářní rok hradí nájemné za parkovací plochu každý měsíc dopředu.

#### Postup:

|             |  |              |
|-------------|--|--------------|
| 1. 11. 2017 | předpis nájemného za měsíc prosinec 2017 | MD 518/D 321 |
| 8. 11. 2017 | úhrada nájemného za měsíc prosinec 2017  | MD 321/D 221 |
| 1. 12. 2017 | předpis nájemného za měsíc leden 2018    | MD 381/D 321 |
| 8. 12. 2017 | úhrada nájemného za měsíc leden 2018     | MD 321/D 221 |
| 1. 1. 2018  | nájemné za měsíc leden 2018              | MD 518/D 381 |

**Poznámka:** 518–Ostatní služby, 321–Závazky z obchodních vztahů, 221–Bankovní účty, 381–Náklady příštích období

### 382–Komplexní náklady příštích období

Účtuje se zde o nákladech a výdajích (například mzdy, spotřeba materiálu, služby atd.), vynaložených na určitý společný účel v daném období, který se však věcně týká až období následujícího či následujících.

Může jít například o přípravu a záběh nové výroby, dlouhodobou propagaci, výzkum a vývoj aj.

V účetních obdobích, s nimiž náklady věcně a časově souvisejí, se provede zúčtování, a to nejpozději do 4 let od zaúčtování nákladů na syntetický účet 382.

#### Příklad:

Účetní jednotka s účetním obdobím kalendářní rok připravuje propagační materiál na výrobek, který se začne prodávat v následujícím účetním období.

#### Postup:

|              |   |              |
|--------------|---|--------------|
| 2017         | Mzdové náklady                              | MD 521/D 331 |
|              | Spotřeba materiálu                          | MD 521/D 112 |
|              | Nákup služeb                                | MD 518/D 321 |
| 31. 12. 2017 | Převod komplexních nákladů na konci roku    | MD 382/D 555 |
| 2018         | Zúčtování nákladů připadajících na rok 2018 | MD 555/D 382 |

**Poznámka:** 521–Mzdové náklady, 331–Zaměstnanci, 112–Materiál na skladě, 518–Ostatní služby, 321–Závazky z obchodních vztahů, 382–Komplexní náklady příštích období, 555–Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období.

### 383–Výdaje příštích období – v běžném období náklad, v dalším období výdaj

#### Příklad:

Účetní jednotka s účetním obdobím kalendářní rok uhradí nájemné za pronájem pozemku za rok 2017 až v období následujícím, přičemž účetní jednotka zná přesnou částku za nájemné.

### Postup:

|              |  |              |
|--------------|--|--------------|
| 31. 12. 2017 | Časové rozlišení nájemného na rok 2017 | MD 518/D 383 |
| 10. 1. 2018  | Úhrada nájemného                       | MD 383/D 211 |

**Poznámka:** 518–Ostatní služby, 383 –Výdaje příštích období, 221–Pokladna

### 384–Výnosy příštích období – příjem v běžném období, výnos v období dalším

#### Příklad:

Účetní jednotka s účetním obdobím kalendářní rok, plátce DPH, poskytuje internetové připojení svým zákazníkům, kteří hradí službu vždy měsíc dopředu.

#### Postup:

|              |   |         |              |
|--------------|---|---------|--------------|
| 15. 11. 2017 | Faktura vydaná za internetové připojení         | 12/2017 | MD 311/D 602 |
|              | DPH   |         | MD 311/D 343 |
| 30. 11. 2017 | Přijatá platba                                  |         | MD 221/D 311 |
| 15. 12. 2017 | Faktura vydaná za internetové připojení 01/2018 |         | MD 311/D 384 |
|              | DPH   |         | MD 311/D 343 |
| 30. 12. 2017 | Přijatá platba                                  |         | MD 221/D 311 |
| 1. 1. 2018   | Zúčtování časového rozlišení                    |         | MD 384/D 602 |

**Poznámka:** 311–Pohledávky z obchodních vztahů, 602–Tržby z prodeje služeb, 343–Daň z přidané hodnoty, 221–Bankovní účty, 38–Výnosy příštích období

### 385–Příjmy příštích období – výnos v běžném období, příjem v období dalším

#### Příklad:

Účetní jednotka s účetním obdobím kalendářní rok poskytla v běžném roce odborné poradenství, poskytnutá služba byla zákazníkem uhrazena až v následujícím období.

#### Postup:

|              |                               |              |
|--------------|-------------------------------|--------------|
| 27. 12. 2017 | Poskytnuté daňové poradenství | MD 385/D 602 |
| 15. 1. 2018  | Přijatá platba                | MD 211/D 385 |

**Poznámka:** 385–Příjmy příštích období, 602–Tržby z prodeje služeb, 211–Pokladna

Na výše uvedených příkladech jsme si ukázali, jak a kdy se účty časového rozlišení používají. Účetní jednotka stanoví postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů a nesmí jej každoročně měnit (pouze výjimečně). Účty časového rozlišení vždy také podléhají inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Pro úplnost je však nutné upozornit na případy, kdy účty časového rozlišení není nutné používat.

Časové rozlišení není nutno používat v případech, jde-li o:

- nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování výsledku hospodaření,
- pravidelně se opakující výdaje, popřípadě příjmy, za předpokladu, že se výrazněji neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

V praxi jde nejčastěji o pravidelné úhrady dlouhodobého předplatného novin či časopisů, které při splnění výše uvedených podmínek není potřeba časově rozlišovat. Podmínkou pro použití účtů časového rozlišení je nutnost vždy znát účel, období (přesně vymezené) a vynaloženou částku. Pokud není známa přesná vynaložená částka, pak se používají tzv. **dohadné účty aktiv a pasiv**.

### 388–Dohadné účty aktivní – v běžném období výnos (odhadujeme jeho výši), v následujícím období příjem

#### Příklad:

Účetní jednotce s účetním obdobím kalendářní rok byla v běžném období způsobena škoda na majetku, kdy do konce roku nebyla vyčíslena hodnota pojistného plnění.

#### Postup:

|              |  |           |              |
|--------------|--|-----------|--------------|
| 31. 12. 2017 | Odhad pojistného plnění od pojišťovny    | 10 000 Kč | MD 388/D 648 |
| 12. 1. 2018  | Interní doklad – vyjádření o výši plnění | 8 000 Kč  | MD 378/D 388 |
|              | Doúčtování dohadné položky               | 2 000 Kč  | MD 648/D 388 |
| 20. 1. 2018  | Úhrada od pojišťovny                     | 8 000 Kč  | MD 221/D 378 |

**Poznámka:** 388–Dohadné účty aktivní, 648–Ostatní provozní výnosy, 378–Jiné pohledávky, 221–Bankovní účty

### 389–Dohadné účty pasivní – v běžném období náklad (odhadujeme jeho výši), v následujícím období výdaj

#### Příklad:

Účetní jednotka s účetním obdobím kalendářní rok neobdržela do konce účetního období vyúčtování za spotřebu elektrické energie v roce.

#### Postup:

|              |   |            |              |
|--------------|---|------------|--------------|
| 31. 12. 2017 | Předpokládaná spotřeba el. energie v roce 2017      | 100 000 Kč | MD 502/D 389 |
| 17. 1. 2018  | Přijatá faktura za spotřebu el. energie v roce 2017 | 95 000 Kč  | MD 389/D 321 |
|              | Doúčtování dohadné položky                          | 5 000 Kč   | MD 389/D 502 |

**Poznámka:** 502–Spotřeba energie, 389–Dohadné účty pasivní, 321–Závazky z obchodních vztahů

Prostřednictvím přechodných účtů aktiv a pasiv mohou účetní jednotky správně účtovat do správného období a zachovat tak zásadu věrného a poctivého zobrazení účetnictví účetní jednotky. Účetní jednotky takového obrazu docílí jedině s dobrou znalostí všech účetních zásad, aktuální legislativy a souvisejících předpisů.

### Minimální vyměřovací základ zaměstnance

#### *Za jakých podmínek se provádí u zaměstnance dopočet do minimálního vyměřovacího základu?*

Minimálním vyměřovacím základem zaměstnance je ve zdravotním pojištění minimální mzda, jejíž výše představuje v roce 2017 částka 11 000 Kč. Pokud se na zaměstnance ze zákona (§ 3 odst. 4 a odst. 6 zákona č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) vztahuje povinnost placení pojistného na zdravotní pojištění nejméně z minimálního vyměřovacího základu, musí být zajištěn odvod pojistného alespoň v minimální povinné výši zaměstnavatelem, který je plátcem pojistného za zaměstnance.

Nedosahuje-li hrubý příjem zaměstnance v příslušném kalendářním měsíci aktuální výše minimální mzdy, provádí zaměstnavatel dopočet (a následný doplatek) do minimálního vyměřovacího základu tak, aby bylo odvedeno pojistné v částce 1 485 Kč (13,5 % z vyměřovacího základu 11 000 Kč). Tento doplatek hradí prostřednictvím zaměstnavatele zaměstnanec.

Pokud by byl vyměřovací základ nižší než minimální mzda zapříčiněn překážkami v práci na straně organizace z důvodů uvedených v § 207 až § 209 zákoníku práce, přechází povinnost úhrady předmětného doplatku na zaměstnavatele.

Z hlediska dodržení zákonného minima je rozhodující výše zúčtovaného hrubého příjmu za rozhodné období kalendářního měsíce; v tomto případě nehraje roli například rozsah pracovního úvazku nebo poskytnuté neplacené volno či vykázaná neomluvená absence.

Pokud se ze zákonných důvodů (§ 3 odst. 9 zákona č. 592/1992 Sb.) snižuje minimální vyměřovací základ zaměstnance na poměrnou část podle počtu kalendářních dnů trvání příslušné skutečnosti, musí být odvedeno pojistné nejméně z tohoto sníženého vyměřovacího základu, tedy i včetně případného doplatku do této poměrné části. Takto se postupuje například v situacích, kdy zaměstnání netrvá po celý kalendářní měsíc nebo je-li zaměstnanec část kalendářního měsíce nemocen.

Minimální vyměřovací základ tak řeší zaměstnavatelé:

- u pracovní smlouvy vždycky,
- u dohody o pracovní činnosti při příjmu alespoň 2 500 Kč a
- u dohody o provedení práce až od data 1. 1. 2017, ovšem až při příjmu vyšším než 10 000 Kč.

Současně platí, že pokud ve zdravotním pojištění hradí pojistné zaměstnanec (resp. je mu zaměstnavatelem sraženo), pak tyto platby probíhají zásadně prostřednictvím zaměstnavatele, zaměstnanec si sám žádné pojistné neplatí. Zaměstnání vždy řeší pojistný vztah, neboli pokud je pojištěnec pouze zaměstnán, nemůže mu vzniknout ve zdravotním pojištění problém.

*Ing. Antonín Daněk*

# Mezinárodní zdanění příjmů

## Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů

Vlastimil Sojka, Monika Bartošová, Pavel Fekar,  
Jan Mašek, Matěj Nešleha, Ivana Vaňousová

4. vydání úspěšně knihy připravil rozšířený autorský kolektiv, který tvoří daňoví poradci s bohatou praxí v oboru.

Publikace řeší zdanění příjmů českých daňových rezidentů ze zahraničí i zdanění příjmů se zdrojem na našem území, které obdrželi nerezidenti. Je provázena řadou praktických příkladů, upozorňuje na sporné otázky i na zajímavá soudní rozhodnutí.

Knihy je určena nejen daňovým profesionálům, ale také těm, kdo se s problematikou mezinárodního zdanění teprve seznamují.

- Vazba brožovaná
- Počet stran 360
- Cena 569 Kč



Objednávejte na [www.wolterskluwer.cz/obchod](http://www.wolterskluwer.cz/obchod)

 Wolters Kluwer

Když si musíte být jisti



# Zaměstnanecké benefity a daně

4. vydání

Ivan Macháček

Publikace rozebírá různé druhy poskytovaných zaměstnaneckých benefitů jak z hlediska pracovněprávních předpisů, tak zejména z hlediska daňového řešení těchto benefitů na straně zaměstnance a na straně zaměstnavatele. Obsahuje i způsob zdanění zaměstnanců a aplikaci daňového řádu při činnosti manažera firmy.

Publikace vychází z legislativních pravidel pro poskytování zaměstnaneckých benefitů obsažených jak v zákoníku práce, tak v zákonu o daních z příjmů, v zákonu o pojistném na sociální zabezpečení a v zákonu o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, a to se zahrnutím všech změn účinných pro rok 2017.

- Vazba brožovaná
- Počet stran 256
- Cena 399 Kč



Objednávejte na [www.wolterskluwer.cz/obchod](http://www.wolterskluwer.cz/obchod)