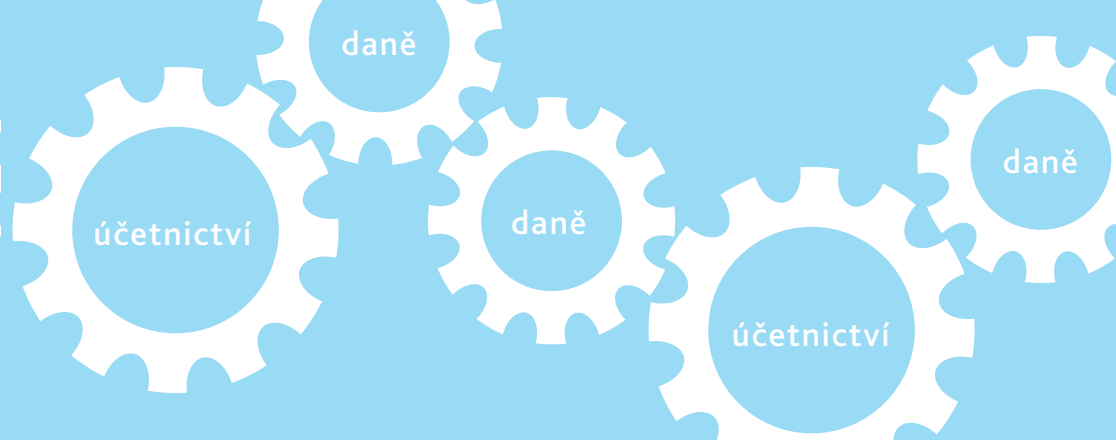




PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE 2014

Zdeněk Morávek
Danuše Prokůpková



Wolters Kluwer

Vzor citace: MORÁVEK, Z.; PROKŮPKOVÁ, D. *Příspěvkové organizace 2014*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 268 s.

Autoři jednotlivých částí

Ing. Zdeněk Morávek – Díl I – Daně

Ing. Danuše Prokūpková – Díl II – Účetnictví

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Morávek, Zdeněk

Příspěvkové organizace 2014 / Z. Morávek, D. Prokūpková. --

Praha : Wolters Kluwer, 2014. -- 268 s.

ISBN 978-80-7478-527-6 (brož.)

347.191.11 * 336.22 * 657 * (437.3)

- příspěvkové organizace -- Česko

- daně -- Česko

- účetnictví -- Česko

- příručky

657 - Účetnictví [4]

© Ing. Zdeněk Morávek, 2014

© Ing. Danuše Prokūpková, 2014

ISBN: 978-80-7478-527-6 (brož.)

978-80-7478-581-8 (e-pub.)

978-80-7478-582-5 (pdf.)

978-80-7478-583-2 (mobi.)

OBSAH

Seznam zkratek některých použitých právních předpisů	10
Seznam ostatních zkratek	13
Úvod	14

Díl I **Daně**

1 Daň z nabytí nemovitých věcí	19
2 Daň z nemovitých věcí	29
2.1 Daň z pozemků	30
2.2 Daň ze staveb a jednotek	36
3 Daň z příjmů	43
3.1 Některé konkrétní případy daňových a nedaňových nákladů	69
4 Daň z přidané hodnoty	77
4.1 Obecné principy a definice	77
4.2 Plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně	88
4.3 Dodání a nájem vybraných nemovitých věcí	98
4.4 Nárok na odpočet daně	114
5 Silniční daň	121

Díl II **Účetnictví**

1 Obecné principy finančního účetnictví	133
1.1 Poslání a účel finančního účetnictví	135
1.1.1 Funkce, podstata a předmět účetnictví	135
1.2 Organizace odpovídající informační základny	138
1.2.1 Subsystemy informační základny	138
1.2.2 Povinnosti ÚJ	142
1.2.3 Etapy zpracování dat v účetním systému	142
1.3 Principy regulace účetnictví v ČR	144

1.3.1	Zásady finančního účetnictví	146
1.3.2	Požadavky na vedení účetnictví	149
1.3.3	Požadavky na sestavení účetní závěrky	150
1.4	Účetní metody, ekonomický obsah	153
1.5	Účetní prvky – Techniky	161
1.5.1	Bilanční princip	161
1.5.2	Účet (konto)	164
1.5.3	Souvztažnost a podvojnost	165
1.5.4	Předvaha	168
1.5.5	Kontrola věcné správnosti	169
1.6	Shrnutí a závěr kapitoly	171
2	Právní regulace finančního účetnictví v ČR	172
2.1	Charakteristika právního rámce, vybraná ustanovení, změny pro rok 2014	172
2.1.1	Zákon o účetnictví	172
2.1.2	Komentář k vyhlášce č. 410/2009 Sb., prováděcí vyhláška	175
2.1.2.1	Základní charakteristika provedených úprav, které jsou účinné od 1. 1. 2014	176
2.1.3	Technická vyhláška o účetních záznamech	178
2.1.4	Vyhláška č. 270/2010 Sb.	179
2.2	Schvalování účetních závěrek	180
2.2.1	Vyhláška č. 220/2013 Sb.	180
2.2.2	Úprava (následná) ČÚS	182
2.2.3	Shrnutí	183
3	Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	184
3.1	Právní úprava účtové třídy 0	184
3.1.1	Vymezení dlouhodobého majetku	184
3.2	Účetní metody ve třídě 0 – Dlouhodobý majetek	185
3.3	Oceňování dlouhodobého majetku	187
3.4	Odpisování dlouhodobého majetku	188
3.5	Analytická evidence	189
3.6	Inventarizace dlouhodobého majetku	190
3.7	Účtování ve třídě 0 – Dlouhodobý majetek	190
3.7.1	Pořizování dlouhodobého majetku	190
3.7.2	Vyřazení dlouhodobého majetku	196

4 Účtová třída 1 – Zásoby a opravné položky	204
4.1 Právní úprava účtové třídy 1	204
4.2 Vymezení zásob	204
4.3 Oceňování zásob	205
4.4 Analytická evidence zásob	206
4.5 Vnitřní předpis o evidenci a spotřebě zásob	206
4.6 Inventarizace zásob	207
4.7 Příklady základních souvztažností, třída 1 – Zásoby, opravné položky k zásobám	207
4.8 Opravné položky k zásobám	211
5 Účtová třída 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky	213
5.1 Právní úprava účtové třídy 2	213
5.2 Vymezení krátkodobého finančního majetku	213
5.3 Příklady základních souvztažností třídy 2 – Účty rozpočtového hospodaření, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé úvěry a půjčky	214
6 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy	224
6.1 Právní úprava účtové třídy 3	224
6.1.1 Opravné položky pohledávek a závazků	225
6.2 Příklady účtování podle účtových skupin	226
6.2.1 Účtová třída 31 – Krátkodobé pohledávky	226
6.2.2 Účtová třída 32 – Krátkodobé závazky	229
6.2.3 Účtování na účtech účtové třídy 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	230
6.2.4 Účtování směnek	231
6.2.5 Účtová skupina 34 – Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	232
6.2.6 Účtová skupina 37 – Jiné krátkodobé pohledávky a závazky	233
6.3 Přechodné účty aktiv a pasiv	234
6.3.1 Účtová skupina 38 – Účty příštích období a dohadné účty	234
6.3.2 Příklady časového rozlišení	235
6.3.3 Dohadné položky	236
6.3.4 Kurzové rozdíly	237
6.4 Transfery PO	237
6.4.1 Právní úprava	237

7 Účtová třída 4 – Jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, závěrečné účty a zvláštní zúčtování	241
7.1 Právní úprava účtové třídy 4	241
7.2 Příklady účtování	241
7.2.1 Účtová skupina 40 – Jmění ÚJ a upravující položky	241
7.2.2 Účtová třída 41 – Fondy ÚJ (finanční)	245
7.2.3 Účtová třída 43 – Výsledky hospodaření	249
7.2.4 Účtová třída 44 – Rezervy	249
7.2.5 Účtová skupina 45 – Dlouhodobé závazky	251
7.2.6 Účtová skupina 46 – Dlouhodobé pohledávky	251
7.2.7 Účtová skupina 47 – Dlouhodobé zálohy na transfery	252
7.2.8 Účtová skupina 49 – Závěrkové účty a zvláštní účtování	252
8 Účtová třída 5 – Náklady	255
8.1 Právní úprava účtové třídy 5	255
8.2 Příklady účtování	255
8.2.1 Účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy	255
8.2.2 Účtová skupina 51 – Služby	257
8.2.3 Účtová skupina 52 – Osobní náklady	258
8.2.4 Účtová skupina 53 – Daně a poplatky	258
8.2.5 Účtová skupina 54 – Ostatní náklady	259
8.2.6 Účtová skupina 55 – Odpisy, rezervy, opravné položky	259
8.2.7 Účtová skupiny 56 – Finanční náklady	260
8.2.8 Účtová skupina 57 – Náklady na transfery	261
8.2.9 Účtová skupina 58 – Náklady ze sdílených daní	261
8.2.10 Účtová skupina 59 – Daň z příjmů	261
9 Účtová třída 6 – Výnosy	262
9.1 Právní úprava účtové třídy 6	262
9.2 Příklady účtování	262
9.2.1 Účtová skupina 60 – Výnosy z vlastních výkonů a zboží	262
9.2.2 Účtová skupina 63 – Výnosy z daní a poplatků	263
9.2.3 Účtová skupina 64 – Ostatní výnosy	263
9.2.4 Účtová skupina 66 – Finanční výnosy	263
9.2.5 Účtová skupina 67 – Výnosy z transferů	264
9.2.6 Účtová skupina 68 – Výnosy ze sdílených daní a poplatků	264

10 Účtová třída 9 – Podrozvahové účty	265
10.1 Právní úprava účtové třídy 9	265
10.2 Příklady účtování	266
10.2.1 Účtová skupina 90 – Majetek ÚJ	266
10.2.2 Účtová skupina 91 – Vyřazené pohledávky a závazky	266
10.2.3 Účtová skupina 92 – Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	266
10.2.4 Účtová skupina 93 – Další podmíněné pohledávky (krátkodobé), účtová skupina 94 – Další podmíněné pohledávky (dlouhodobé)	266

SEZNAM ZKRATEK NĚKTERÝCH POUŽITÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

České předpisy

ZÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZDNV	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů
ZoR	zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDS	zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 72/1994 Sb.	zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů)
Zákon č. 155/1995 Sb.	zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů
Lesní zákon	zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o vysokých školách	zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 218/2000 Sb.	zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 219/2000 Sb.	zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 250/2000 Sb.	zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

ZFK	zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 435/2004 Sb.	zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
Školský zákon	zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů
Zákon o sociálních službách	zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů
Stavební zákon	zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (stavební zákon)
Zákoník práce	zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 346/2010 Sb.	zákon č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
Zákon o zdravotních službách	zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách), ve znění pozdějších předpisů
Zákon č. 375/2011 Sb.	zákon č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě, ve znění pozdějších předpisů
NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
Katastrální zákon	zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální úřad)
ZDNNV	zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

Zákonné opatření Senátu
č. 344/2013 Sb.

zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.,
o změně daňových zákonů v souvislosti s reko-
difikací soukromého práva a o změně některých
zákonů

Vyhlášky

Vyhláška č. 412/2008 Sb.

vyhláška č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu
katastrálních území s přiřazenými průměrnými
základními cenami zemědělských pozemků,
ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 410/2009 Sb.

vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí
některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb.,
o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro
některé vybrané účetní jednotky, ve znění poz-
dějších předpisů

Vyhláška č. 270/2010 Sb.

vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci ma-
jetku a závazků

Prováděcí vyhláška č. 419/2013

prováděcí vyhláška č. 419/2013 Sb., k provede-
ní zákonného opatření Senátu o dani z nabytí
nemovitých věcí

Pokyn GFŘ D-6

Pokyn GFŘ, D-6, k jednotnému postupu při
uplatňování některých ustanovení zákona
č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění
pozdějších předpisů

Evropské předpisy

Šestá směrnice EHS

šestá směrnice rady č. 77/388/EHS, o harmoni-
zaci právních předpisů členských států týkají-
cích se daní z obratu – Společný systém daně
z přidané hodnoty: jednotný základ daně
směrnice Rady 2006/112/ES, o společném sys-
tému daně z přidané hodnoty

Směrnice Rady 2006/112/ES

SEZNAM OSTATNÍCH ZKRATEK

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

ÚVOD

Úvod – k daním příspěvkových organizací

Cílem publikace je na praktických příkladech a v souvislostech vysvětlit problematiku daní a zdaňování příspěvkových organizací. Čtenář v publikaci nalezne odpovědi na ty nejčastější a základní dotazy a praktické problémy, ale i na ty složitější, které se nevyskytují tak často a týkají se omezenějšího okruhu těchto organizací. Co se týká příkladů, nejvíce prostoru bylo dáno oblasti školství, ve které jsou příspěvkové organizace velmi rozšířené, a jedná se o oblast, která je autorovi nejbližší.

Část věnovaná daním je rozdělena na kapitoly podle konkrétních daní, se kterými je možné se u příspěvkových organizací setkat. První kapitola je věnována dani z nabytí nemovitých věcí, tato daň je zcela nová a od roku 2014 nahradila daň z převodu nemovitostí. Zcela logicky zatím chybí více praktických zkušeností, kapitola je tedy věnována zejména výkladu jednotlivých ustanovení právní úpravy.

Další kapitola se zaměřuje na daň z nemovitých věcí, právní úprava této daně zaznamenala v souvislosti s rekodifikací soukromého práva celou řadu změn. Tyto změny jsou v textu samozřejmě zahrnuty a kapitola je zpracována v souladu s novou právní úpravou.

Třetí kapitola je zaměřena na daň z příjmů. I v této oblasti došlo od roku 2014 k významným změnám, a to i v oblasti neziskových, nově veřejně prospěšných poplatníků. Nově je vymezen předmět daně a do znění příspěvkových organizací významně zasahuje zrušení darovací a dědické daně a podřazení bezúplatných příjmů právě do působnosti daně z příjmů. Kapitola daně z příjmů je nejrozsáhlejší, kromě řady příkladů je odkazováno i na nejvýznamnější judikáty, které s danou problematikou souvisí.

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

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

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

V Praze, 4. srpna 2014

Ing. Zdeněk Morávek

Úvod – k účetnictví příspěvkových organizací

V rámci probíhajících reforem veřejných financí jsme si již zvykli na řadu opatření a pojmů, které se do našeho právního řádu dostaly postupně v uplynulých letech. Zejména je přijímán jako daný právní stav, že s určitými typy právnických osob, pro které se vžily pojmy např. „vybrané organizace“, jsou spojeny určité výhody a zvláštnosti v jejich způsobu financování, finančního hospodaření a účtování. Právní rámec pro současnou regulaci účetnictví odpovídá svým uspořádáním těmto skutečnostem a provází zvláštní způsob jejich vzniku a hospodaření včetně odlišného režimu účtování i zdaňování, což je nutné v příspěvkových organizacích zohlednit. Reforma účetnictví ještě není ukončena, naopak nabývá dynamických obrysů, z toho důvodu je třeba pozorně sledovat tento vývoj a v měnící se prostředí daňových a rozpočtových pravidel, která jsou na systém účetnictví navázána.

Cílem části účetnictví je:

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

V obecné části jsou představeny obecné principy účetnictví, které jsou základem pro výstavbu účetního systému. Kapitola slouží ke **spolehlivé orientaci** v daném předmětu, ačkoliv nenahrazuje (ani nemůže) učebnice základů účetnictví. Kapitoly umožňují určitou míru vhledu do zákonitostí systému účetnictví a seznamují s pravidly a způsoby jejich fungování. Zároveň přispívá k pochopení a porozumění ideového základu současné regulace účetnictví. Pochopení uvedených pravidel je předpokladem pro vzájemnou konstruktivní komunikaci mezi účetními a neúčetními (vedoucími) pracovníky za účelem zlepšování procesů. Kapitola by měla přispět ke správnému vyhodnocení účinnosti účetních metod v rámci primárního dohledu ze strany vedoucích účetních jednotek.

Z toho důvodu se v kapitolách o účetnictví neomezujeme pouze na popis obvyklých souvztažností, ale vysvětlujeme samotnou filosofii účetnictví v současném pojetí. Tím, že kapitoly vysvětlují podstatu, úlohu a funkce účetnictví vybraných (příspěvkových) organizací, slouží pro pochopení tohoto sofistikovaného systému jako účinného nástroje pro finanční řízení. Současně se prosazované prvky finančního řízení neobejdou bez pečlivě zpracovaných dat a informací v účetním systému.

Účetnictví nelze chápat jen jako „má dáti“ a „dal“, to v současné době nestačí. Účetní budou více „vtahováni“ do procesu finančního řízení. Je třeba připravit se na to, že s nimi bude vedení organizace komunikovat finanční operace a finanční (účetní) případy stále častěji.

Novely předpisů si kladou primárně za cíl dosáhnout tzv. plné slučitelnosti obsahu české právní úpravy účetnictví s právem ES platným v Evropské unii, reprezentovaným v tomto případě zejména příslušnými směrnici Rady ES. Účetní reforma stále pokračuje, z těchto důvodů v rámci publikace uvádíme změny právní regulace a jejich důvody.

Zbývající kapitoly obsahují příklady účetních souvztažností. Aby nedocházelo ke konfliktu mezi nastavenými pravidly a způsobem aplikace, jsou v publikaci ve větším rozsahu uvedeny účetní případy a účetní souvztažnosti podle účtových tříd. Na rozdíl od dřívějších publikací této řady byl rozšířen právě segment účetních případů a souvztažností. Tento přístup byl zvolen po zvážení současných zkušeností, kdy dochází k průběžným úpravám českých účetních standardů a zaznamenání těchto změn bude možné průběžně přehledně zpracovávat.

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

V Praze, 5. srpna 2014

Ing. Danuše Prokúpková

Díl I

Daně

1 DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

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

Poplatník daně

Jak vyplývá z § 1 odst. 1 ZDNNV, **poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel. V ostatních případech je poplatníkem nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.**

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

PŘÍKLAD 1

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

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

Samozřejmě v případě PO je nutné zohlednit to, že poplatníkem daně je převodce vlastnického práva, tedy musí se jednat o právní subjekt, který je právně schopen toto vlastnické právo převést. V případě státních PO to budou tyto organizace, protože v souladu s odpovídajícími právními předpisy (zákon č. 218/2000 Sb., zákon č. 219/2000 Sb.) jsou oprávněny za stanovených podmínek tato práva ohledně majetku státu vykonávat. Složitější situace ohledně svěřeného majetku bude u PO obcí a krajů, protože u tohoto majetku je vlastníkem kraj nebo obec jako zřizovatel této organizace a ten je také jako jediný právně nadán pravomocí vlastnické právo k tomuto majetku převádět. PO zřízené ÚSC tak budou poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí pouze v případě takových nemovitých věcí, ke kterým mají vlastnické právo, nikoliv v případě svěřeného majetku.

PŘÍKLAD 2

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

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

Předmět daně

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

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

Je tedy nutné zdůraznit, že základním znakem takto vymezeného předmětu daně je úplatnost nabytí vlastnického práva. Co se rozumí úplatou je vymezeno v § 4 ZDNNV.¹ Předmětem daně je pouze nabytí vlastnického práva k taxativně

¹ „Úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.“

uvedeným nemovitým věcem. Z hlediska jejich druhu jde o pozemek, stavbu, která je samostatnou nemovitou věcí, inženýrskou síť, jednotku, právo stavby a spoluvlastnický podíl na některé z těchto nemovitých věcí. Vymezení nemovitých věcí v NOZ je mnohem širší (viz § 498 odst. 1 NOZ), proto je nutné pro účely zdanění předmět daně odpovídajícím způsobem omezit.

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

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

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

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

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

Osvobození od daně

Kromě případů, které nejsou předmětem daně, obsahuje zákon i poměrně širokou úpravu osvobození od daně. **Osvobození jsou upravena v § 6–9 ZDNNV s tím, že v § 6 jsou obsažena věcná osvobození ve veřejnoprávní oblasti, která budou mít z pohledu PO největší význam.** V § 7 ZDNNV jsou obsažena věcná osvobození u nových staveb. Jedná se o osvobození prvního úplatného nabytí vlastnického práva k novým stavbám k bydlení. Jedná se o obdobnou úpravu, která platila u daně z převodu nemovitostí, podmínkou již ale není činnost převodce ani neužívání předmětné nemovité věci. Jedinou podmínkou je první úplatný

převod nejpozději do 5 let ode dne, od kterého lze podle stavebního zákona užívat novou stavbu, nově vzniklou jednotku, nebo jednotku změněnou stavební úpravou.

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

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

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

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

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

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

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

Obdobně tomu bude i při snížení základního kapitálu obchodní korporace, ovšem podmínku jediného člena je nutné vykládat v kontextu ustanovení § 6 odst. 3 ZDNNV, což znamená i situaci, že členy právnické osoby jsou pouze ÚSC.

To znamená, že kromě zřizovatele tam budou i jiné osoby, ale musí se jednat o obce, nebo kraje.

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

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

Základ daně

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

- **sjednaná cena**, kterou se rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci; sjednaná cena zahrnuje jakékoli protiplnění, které je, nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci,
- **srovnávací daňová hodnota**, což je částka, která odpovídá 75 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny, přičemž poplatník si může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu nebo zjištěnou cenu; pokud ale poplatník neposkytne údaje k určení směrné hodnoty nebo směrnou hodnotu nelze určit, potom se pro určení srovnávací daňové hodnoty vždy použije zjištěná cena,
- **zjištěná cena**, kterou je cena zjištěná podle zákona upravujícího oceňování majetku, nebo
- **zvláštní cena**, kterou se rozumí zvláštní cena při vydražení a předražku (§ 17), zvláštní cena u obchodních korporací (§ 18), zvláštní cena v souvislosti s insolvencí (§ 19), zvláštní cena v souvislosti s pozůstalostí (§ 20) a zvláštní cena v ostatních případech (§ 21).