

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku – spec. pro čes. f.**

**Zboží v maloobchodě, problematické situace prodeje  
v účetních a daňových souvislostech**

**Vedoucí diplomové práce:**  
Doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

**Autor:**  
Bc. Martina Krejčí

**2007**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích, 25. 4. 2007

Ráda bych zde poděkovala vedoucí diplomové práce doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za odborné vedení a cenné rady, které mi poskytovala při zpracování práce.

# OBSAH

1. ÚVOD.....	7
2. CÍL.....	9
3. METODIKA .....	9
4. LITERÁRNÍ PŘEHLED .....	10
5. ZBOŽÍ V MALOOBCHODĚ.....	12
5.1 Problematika skladové evidence zboží v maloobchodě .....	12
5.2 Hrubá marže a náklady prodaného zboží.....	14
5.3 Normy přirozeného úbytku zásob zboží a ztratného .....	15
6. ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ASPEKTY ZBOŽÍ V MALOOBCHODĚ.....	17
6.1 Zboží z hlediska daní z příjmů .....	17
6.1.1 Zboží pořízené před zahájením činnosti účetní jednotky, která má příjmy z podnikání nebo z jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmy z pronájmu .....	18
6.1.2 Zděděné zboží.....	18
6.1.3 Zboží nakoupené účastníky sdružení .....	19
6.1.4 Zboží vložené do sdružení.....	20
6.1.5 Zásoby zboží manželů - podnikatelů .....	20
6.1.6 Zboží použité jako vklad do společnosti.....	21
6.1.7 Změna ceny zboží .....	21
6.1.8 Darované zboží .....	22
6.1.9 Zboží při ukončení nebo přerušení činnosti účetní jednotky a při změně způsobu uplatňování daňových výdajů.....	23
6.1.10 Zásoby zboží při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví a při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci .....	23
6.1.11 Daňové výdaje v případě škody na zboží nebo vzniku manka.....	24
6.2 Zboží z hlediska DPH .....	28
6.2.1 Dodání zboží.....	28
6.2.2 Případy, kdy dodání zboží není považováno za zdanitelné plnění .....	30
6.2.3 Okamžik, kdy nastává zdanitelné plnění u dodání zboží .....	31
6.2.4 Uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží do jiného členského státu .....	31

6.2.5 Zálohy .....	32
6.2.6 Pořízení zboží z jiného členského státu .....	34
6.2.7 Dovoz zboží.....	35
6.2.8 Vývoz zboží.....	38
6.2.9 Účtování při nákupu a prodeji zboží do členského státu Evropské unie .....	42
6.2.10 Účtování při dovozu a vývozu zboží do zahraničí.....	43
6.2.11 Sleva, skonto, bonus a DPH .....	44
6.2.12 Zvláštní režim .....	45
<b>7. PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>46</b>
7.1 Pořízení zboží ze států Evropské unie .....	47
7.1.1 Za jaké zdaňovací období uvést v daňovém přiznání pořízení zboží .....	47
7.1.2 Dodavatel nevystaví daňový doklad .....	48
7.1.3 Pořízení zboží z EU prostřednictvím kamiónových dodávek .....	49
7.2 Dodání zboží do států Evropské unie .....	52
7.2.1 Dodání zboží do členské země Evropské unie, přičemž česká účetní jednotka požaduje platbu předem (zálohu) .....	52
7.2.2 Zboží bylo dodáno, ale nebyl vystaven daňový doklad .....	54
7.3 Dovoz zboží ze třetích zemí.....	55
7.3.1 Jak zaúčtovat pořízení zboží při dovozu .....	55
7.3.2 Dovoz zboží spojený s přepravou.....	58
7.3.3 Dovezené zboží je v tuzemsku nejdříve propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu a následně je propuštěno do celního režimu tranzit a v jeho průběhu dojde k prodeji zboží .....	58
7.4 Vývoz zboží do třetích zemí.....	59
7.4.1 Vývoz zboží v souladu se Zákonem o DPH.....	60
7.4.2 Zprostředkování vývozu zboží tuzemskou účetní jednotkou pro účetní jednotku ze třetí země do třetí země .....	61
7.4.3 Zprostředkování vývozu zboží pro tuzemskou účetní jednotku do třetí země účetní jednotkou ze třetí země.....	62
7.4.4 Vývoz spojený s přepravou zboží.....	63
7.5 Směna zboží mezi českou účetní jednotkou a účetní jednotkou z členského státu .....	64
7.7 Sleva, skonto, bonus .....	65

7.7.1 Sleva k datu uskutečnění zdanitelného plnění .....	66
7.7.2 Sleva po datu uskutečnění zdanitelného plnění .....	67
7.7.3 Skonto .....	67
7.7.4 Bonus.....	68
7.8 Reklamace .....	68
7.8.1 Oprava .....	68
7.8.2 Výměna zboží nebo dodávka náhradního zboží .....	69
7.8.3 Sleva z ceny.....	70
7.8.4 Odstoupení od smlouvy.....	70
7.8.5 Reklamace a daň z příjmů .....	70
7.9 Prodej zboží na dobírku .....	70
7.10 „Všimné“ .....	71
7.11 Daňové výdaje.....	72
7.12 Pořízení zboží do konsignačního skladu.....	74
7.13 Zboží obdržené od dodavatele zdarma .....	75
7.14 Kontrola korunou.....	75
7.15 Recyklační poplatek.....	76
7.16 Příjem platby platební kartou .....	77
8. ZÁVĚR .....	79
9. SUMMARY .....	84
10. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY .....	85
11. SEZNAM PŘÍLOH .....	87

# 1. ÚVOD

Evidence zboží v maloobchodě je důležitá a zároveň velice náročná činnost. Stav zboží se mění prakticky neustále, a tudíž je nemožné jejich každodenní fyzické nebo dokladové zjišťování. Při evidování zboží nedochází jen k samotnému vedení záznamů o pohybu zboží, ale také k pečlivému sledování norem prodejnosti zboží, tzn. jeho fyzického stavu a dob minimální trvanlivosti a použitelnosti, dále k zaznamenávání veškerých slev u zboží snížené jakosti a také k evidování zboží znehodnoceného tak, že je vyloučen jeho další prodej. Prostřednictvím řádné evidence zboží se dá zamezit případným ztrátám a podvodům. Důležité je také sledovat vývoj cen a tím si udržovat určitý postoj k cenám konkurence. Nezbytnou součástí evidence zboží v maloobchodě je inventarizace. Bez jejího řádného provedení nemůže být účetnictví maloobchodu považováno za průkazné.

Řada účetních jednotek některá pravidla a postupy týkající se zboží v maloobchodě, včetně správného provádění inventarizací, podceňuje. Přitom chybné oceňování zboží nebo nedostatečné vedení záznamů o pohybu zboží může mít značné daňové dopady a postihy.

Účetní jednotky zabývající se prodejem zboží často dováží či vyváží zboží, pořizují zboží z členských států Evropské unie nebo ho do těchto států dodávají. Tyto operace mají dopady především do daně z přidané hodnoty, proto je třeba, aby se účetní jednotky vyznaly v předpisech, které se DPH týkají. V obchodních vztazích účetní jednotky využívají různých zvýhodnění ve formě slev, skont a bonusů, a často také vznikají mezi dodavateli a odběrateli nesrovnalosti, na jejichž základě dochází k reklamacím. I pro tyto operace je tedy nutné najít správné daňové a účetní řešení.

Evidence, oceňování a účtování zboží nemá dopad pouze do daně z přidané hodnoty, ale také do daně z příjmů. Na tuto daň má zboží vliv například tehdy, nabývají-li účetní jednotky zboží děděním nebo obdrží-li ho jako dar, dále pokud zboží použijí jako vklad do společnosti, nebo když se mění cena zboží, a především vznikne-li manko nebo škoda na zboží.

Při evidenci zboží a při účtování o jeho pořízení a prodeji tudíž účetním jednotkám nestačí znát pouze účetní předpisy, tedy Zákon o účetnictví a České účetní standardy pro podnikatele, ale je třeba, aby se také vyznaly v předpisech daňových, především v Zákoně o DPH a v Zákoně o daních z příjmů. Orientace v daňových i

účetních předpisech může být pro začínajícího obchodníka složitá, proto je v diplomové práci sestaven přehled nejčastějších problematických situací, s nimiž se účetní jednotky zabývající se maloobchodem v praxi setkávají, který je doplněn o návrhy na jejich řešení.



## 2. CÍL

Hlavním cílem diplomové práce je zhotovit rešerši problémů souvisejících s prodejem zboží. Na základě analýzy těchto problémů je setřídít a najít způsoby řešení, které by vyhovovaly platným předpisům i obchodní praxi.

Mezi dílčí cíle je zahrnuta identifikace, popis a diskutování různých situací, ke kterým dochází v oblasti prodeje zboží, a na které nemusí být obchodník v běžné praxi připraven, a přesto je musí řešit. Dalším dílčím cílem je setřídít tyto problematické situace tak, aby mohl jejich přehled sloužit pro praktické účely.

## 3. METODIKA

Objektem zkoumání diplomové práce je zboží v maloobchodě a problematické situace jeho prodeje v účetních a daňových souvislostech.

Teoretická část diplomové práce je rozdělena do dvou oblastí. V první oblasti jsou analyzovány problematické situace týkající se zboží v maloobchodě. Druhá oblast se týká účetních a daňových aspektů zboží v maloobchodě. Tato oblast je rozdělena na dva okruhy, na okruh zabývající se zbožím z hlediska daně z příjmů a na okruh zabývající se zbožím z hlediska daně z přidaného hodnoty. V druhé oblasti byla využita metoda dedukce.

Při vypracování praktické části bylo postupováno tak, že byly shromážděny různé dotazy a problémy, se kterými se v praxi účetní jednotky setkávají, a ty byly dále setříděny podle jednotlivých okruhů. U některých dotazů a problémů publikovaných v odborných časopisech či uveřejněných na internetových stránkách bylo naznačeno v pramenech řešení. V mnoha případech jej bylo nutné novelizovat podle stávající platné legislativy. Na některé problémy byly hledány odpovědi pomocí různých odborných publikací a dotazování přímo u obchodníků nebo na finančním úřadě.

Jako hlavní zdroje informací byla použita odborná literatura týkající se zboží v maloobchodě, Zákon o účetnictví, České účetní standardy pro podnikatele, Zákon o dani z přidané hodnoty, Zákon o daních z příjmů, aktuální publikace k daňové a účetní problematice, odborné časopisy a internetové stránky.

## 4. LITERÁRNÍ PŘEHLED

Kolektiv autorů poskytuje v publikaci Účetnictví podnikatelů 2006, která vyšla v roce 2006 v nakladatelství Aspi, srozumitelný výklad všech účetních oblastí, které se v praxi při vedení účetnictví běžně vyskytují. Výklad je poskytován ve znění předpisů pro rok 2006. Celá problematika je rozdělena do pěti částí podle časového období, ve kterém se účetní jednotka nachází, tedy zda vzniká, existuje, či se ruší – prochází fúzí, likvidací nebo konkurzem. Části se dále dělí na díly a ty potom na kapitoly a odstavce.

Publikace Daňové a nedaňové náklady a výdaje od autora Janouška byla vydána v nakladatelství Aspi v roce 2005. V této publikaci se autor zabývá okruhy daňových výdajů a nákladů počínaje odpisováním majetku, finančním i operativním pronájmem, pohledávkami, cestovními náhradami, pojištěním, daňovými rezervami, dělením příjmů a výdajů na účastníky sdružení i vypomáhající manžele, daňovým uplatněním škod a pokut, závodním stravováním, dále cennými papíry včetně podílů na obchodních společnostech a v neposlední řadě i prodejem podniku.

V nakladatelství Grada vyšla v roce 2006 publikace Galočíka a Paikerta DPH 2006 – výklad s příklady. V publikaci je možné nalézt úplné znění novely zákona o DPH. V této novele jsou v jednotlivých ustanoveních vyznačeny právní úpravy, ke kterým došlo od 1. října 2005 a od 1. ledna 2006, a komentáře ke každému ustanovení, včetně odlišení výkladu, které reagují na změny v novele. Některé publikované úpravy a komentáře jsou doplněny o názorné příklady z praxe.

Nakladatelství Aspi vydalo v roce 2007 publikaci Téma – Daňová evidence. Kolektiv autorů se zde zabývá řešením všech oblastí, se kterými se v praxi setkává každá účetní jednotka, která vede daňovou evidenci. Výklad je koncipován jako každodenní pomůcka pro účetní jednotky vedoucí daňovou evidenci a pro všechny,

kteří se chtějí v této oblasti orientovat. Publikace poskytuje komplexní přehled o daňové evidenci, vysvětlení a postupy řešení běžných problémů spojených s vedením daňové evidence.

V nakladatelství Grada vyšla v roce 2007 publikace F. Louši *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Autor zde vysvětluje obvyklé i méně obvyklé operace účtování zásob. Zaměřuje se na pořízení, evidenci, oceňování a vyřazení zásob. Dále popisuje postup při reklamacích souvisejících s pořízením či prodejem zásob, zásoby na cestě, způsoby vyskladnění zásob, přijetí a poskytnutí vzorku, účtování poskytnutých dotací na pořízení zásob, postup při záručních opravách a účtováním v celních a konsignačních skladech.

Autor P. Ryneš předkládá pro účetní jednotku v publikaci *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*, která vyšla v roce 2007 v nakladatelství Anag, ucelený pohled na podvojně účetnictví, včetně souvislostí a vazeb mezi Zákonem o účetnictví, Vyhláškou, Českými účetními standardy a v návaznosti na daňové předpisy a obchodní právo. Publikace nabízí popis a řešení všech problémových oblastí, se kterými se účetní jednotky mohou v praxi setkat.

## 5. ZBOŽÍ V MALOOBCHODĚ

### 5.1 Problematika skladové evidence zboží v maloobchodě

Skladová evidence zboží v maloobchodě je, vzhledem k jiným oborům podnikání, poněkud odlišná. Vedení skladních karet, tedy analytické evidence podle jednotlivých položek zboží, druhů a značek, je v prodejnách, kde nejsou zavedeny elektronické pokladny s přímou vazbou na sklad, technicky obtížné. Pro maloobchod jako takový nejsou k evidenci zboží na skladě a v prodejnách stanovena žádná speciální pravidla. Od 1. 1. 2004 platí České účetní standardy pro podnikatele. Zásobami se zabývá Český účetní standard č. 015, kde je zadána povinnost vedení analytických účtů se zohledněním předmětu činnosti účetní jednotky podle druhů či skupin zboží ve skladové evidenci (u zboží v maloobchodní činnosti alespoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení). Je tedy zřejmé, že v maloobchodě i nadále legislativa neukládá povinnost vést analytickou evidenci podle jednotlivých druhů zboží, ale stačí ji vést podle odpovědných osob či podle míst uskladnění. Z tohoto ustanovení plyne, že v drobném maloobchodě, kde je veškeré zboží uskladněno na jednom místě a je za něj odpovědná jediná osoba, analytická evidence neexistuje, tedy pokud si ji účetní jednotka sama nezavede. Tento problém se samozřejmě netýká velkých maloobchodních firem se zavedeným a plně fungujícím systémem skladového hospodářství.

Ve sféře drobného maloobchodu, pokud účetní jednotka vede daňovou evidenci, je v praxi možné využít tzv. kontrolu korunou. **Kontrola korunou** je způsob vedení skladové evidence zásob zboží, kdy účetní jednotka nesleduje zboží v jednotkách množství a podle jednotlivých druhů, ale stav, přírůstky a úbytky zboží sleduje v celkovém peněžním vyjádření, a to v prodejních cenách. Přírůstek zboží stanoví účetní jednotka připočítáním marže k pořizovací ceně nakoupeného zboží. Úbytek zboží v prodejní ceně představuje dosažená tržba za prodané zboží, dále poskytnuté slevy při prodeji a také prodejní cena vyřazeného zboží (poškozeného nebo neprodejného zboží, zboží použitého pro osobní spotřebu účetní jednotky apod.) a prodejní cena zboží použitého pro režijní spotřebu účetní jednotky (pro údržbu, úklid atd.). Na základě výsledku provedené korunové kontroly pak účetní jednotka prokazuje skutečný stav zásob zboží v prodejních cenách, který ale musí být k poslednímu dni

zdaňovacího období uveden v daňové evidenci v pořizovacích cenách. Pro daňové účely musí tedy účetní jednotka konečný stav zásob zboží zjištěný korunovou kontrolou v prodejních cenách snížit o marži. Princip kontroly korunou lze vyjádřit schématicky následujícím vzorcem:

Tab. č. 1

+	Počáteční stav zboží k 1. 1. v prodejních cenách
+	Nákupy zboží uskutečněné v běžném roce v prodejních cenách
+/-	Rozdíly způsobené přeceněním zboží (+ zvýšení cen, - snížení cen)
-	Hodnota vyřazeného zboží (neprodejné, poškozené zboží)
-	Celkové tržby v běžném roce v prodejních cenách
=	Konečný stav zboží k 31. 12. v prodejních cenách

Vzhledem k tomu, že veškeré položky jsou uvedeny v prodejních cenách, musí být i v položce v běžném roce nákupní cena zvýšena o ziskovou přírážku a pokud je účetní jednotka plátcem DPH, potom také o tuto daň.

V praxi jsou většinou drobní maloobchodníci součástí řetězce maloobchodních prodejen, který je zastřešován velkoobchodem. Příslušný velkoobchod často maloobchodníkům poskytuje **počítačové programy, které usnadňují jak spolupráci mezi velkoobchodem a maloobchodem, tak i práci maloobchodníků ve svých prodejnách**, především co se týče evidence zboží. Hlavním posláním těchto programů je zajistit plynulost zásobování maloobchodníků zbožím.

U maloobchodníků, kteří nemají ve svých prodejnách elektronické pokladny, fungují programy na tomto principu. Zjistí-li obchodník, že má nedostatek některého druhu zboží, zapíše do objednávky v programu v počítači množství, které chce objednat. V průběhu dne může připisovat do objednávky další položky, a na konci dne odešle celou objednávku velkoobchodu. Ve velkoobchodě předělají objednávku na fakturu a obratem ji pošlou maloobchodníkovi spolu se zbožím.

Maloobchodníci, kteří mají své prodejny vybaveny elektronickou pokladnou mají veškeré činnosti, které se týkají evidence a objednávání zboží ještě jednodušší, protože elektronická pokladna je propojena s programem v počítači. Maloobchodník vytvoří objednávku, odešle ji velkoobchodu, a tam ji opět přetvoří na fakturu.

Tato faktura je odeslána zpět do počítačového programu maloobchodníka. V počítači se navýší stavy zásob zboží o nově dodané položky. Každý obchodník si může určit minimální stav zboží, pod který nesmí zboží v prodejně klesnout. Jestliže nějaká položka zásoby zboží klesne pod stanovenou minimální hodnotu, elektronická pokladna vyšle do počítače pokyn, aby toto zboží bylo objednáno. V počítačovém programu se rovnou vytváří objednávka, kterou obchodník zkontroluje a následně ji odešle velkoobchodu.

## **5.2 Hrubá marže a náklady prodaného zboží**

Účetní jednotky, které nakupují a prodávají zboží, měří ziskovost pomocí hrubé marže. Ta je definována jako rozdíl mezi tržbami za prodané zboží a náklady prodaného zboží. Tedy jako rozdíl účtu 604 - Tržby za zboží a účtu 504 - Prodané zboží. Někdy se hrubá marže označuje též termíny zisková marže, hrubý zisk nebo příspěvek na úhradu fixních nákladů zisku.

Tržby z prodeje musí pokrýt náklady prodaného zboží a zajistit hrubou marži, která je určena k pokrytí všech ostatních nákladů jako je marketing, správní a odbytová režie, ale i vývoj, výzkum apod. Po úhradě všech těchto nákladů zbývá ještě čistý zisk.

Marže, která se váže k prodanému zboží, je zdrojem výnosů, ze kterých účetní jednotka kryje své náklady. Úbytek marže při prodeji je u způsobu A porovnáván s vynaloženými náklady. Pokud je v určitém období úbytek marže vyšší než náklady (výdaje) v tomtéž období, dosahuje účetní jednotka zisku. Je-li to naopak, pak účetní jednotka dosahuje ztráty. Tyto informace by měla účetní jednotka sledovat jak za měsíc, tak i narůstajícím způsobem od začátku roku.

Náklady související s pořízením účetní jednotka při tomto způsobu sleduje na zvláštním účtu oceňovacích odchylek. Hodnota zboží slouží jako podklad pro výpočet prodejní ceny na základě přírážkové metody, proto není obvyklé, aby hodnotu nákladů souvisejících s pořízením účetní jednotka rozpouštěla do jednotlivých položek zboží. Vychází tedy z dodavatelské ceny.

Obchodní marži z tržeb účetní jednotka z hlediska obchodu počítá podle průměrného procenta. Průměrné procento vypočítá na základě následujícího vztahu:

$$\text{Průměrné \%} = \frac{\text{počáteční zůstatek obchodní marže} + \text{přírůstek obchodní marže}}{\text{počáteční zůstatek zboží} + \text{přírůstek zboží}}$$

Absolutní částku účetní jednotka získá, sečte-li tržby z prodeje zboží a průměrné procento. Přičte-li k počátečnímu zůstatku zboží částku nakoupeného zboží a odečte-li od něho konečný zůstatek zboží, dostane náklady na prodané zboží.

Při kontrole finanční úřady vycházejí z průměrné marže, kterou vypočtou z marží jednotlivých druhů zboží v daném maloobchodě. Na základě toho, potom zjišťují, zda účetní jednotka nekrátí své tržby.

### 5.3 Normy přirozeného úbytku zásob zboží a ztratného

V praxi se často stává, že se některé zboží zkazí nebo dojde k jeho odcizení, proto by měla účetní jednotka určit výši ztratného. Normy přirozených úbytků zboží a ztratného v maloobchodě je vhodné stanovit procentem z obrátu.

Řada účetní jednotek stanovuje tyto normy podle „historických“ předpisů, které již nejsou platné, ale obsahují některé zásady a postupy. Některé účetní jednotky stanovují tzv. **normu obchodního rizika**. Tato norma zahrnuje normu nezaviněných ztrát a dále finanční rozdíly z přecenění a z překlasifikace zboží, poškozené zboží, jehož užitná hodnota se snižuje, a znehodnocené zboží, které je nutno vlivem poškození odepsat do ztrát účetní jednotky. Norma obchodního rizika je často stanovena v procentech k realizovanému maloobchodnímu obrátu a zpravidla zahrnuje normu ztrát přirozených úbytků zboží, škody vzniklé přeceněním chleba, mléka, pečiva, škody vzniklé na ovoci a zelenině (např. zkažením), cenové rozdíly z překlasifikace ovoce a zeleniny, rozdíly cen u zboží určeného ke krmným účelům, snížení cen zboží s ohroženou dobou minimální trvanlivosti a dobou použitelnosti, znehodnocené zboží, které je určeno k likvidaci z důvodu prošlé doby použitelnosti nebo doby minimální trvanlivosti.

Norma obchodního rizika je většinou rozdělena na dvě části. První částí jsou přirozené úbytky zboží a druhou částí je procento použitelnosti na přecenění zboží, které má ohroženou dobu minimální trvanlivosti a dobu použitelnosti, a na likvidaci znehodnoceného zboží, které je určeno k likvidaci z důvodu prošlé doby minimální trvanlivosti nebo doby použitelnosti.

K této problematice je vhodné uvést příklad. Norma obchodního rizika je stanovena na 0,50 %. Z toho přirozené úbytky jsou 0,20 % a procento použitelnosti na přecenění a likvidaci je 0,30 %.

O čerpání druhé části normy obchodního rizika vedou jednotlivé prodejny, pokud jich má účetní jednotka více, evidenci na přečtovací doklady, které jsou spolu s vyúčtováním jednou měsíčně odesílány účtárně. Součet přecenění, likvidace a přirozených úbytků zboží by neměl překročit celkové procento stanovené normy obchodního rizika. V případě překročení celkového procenta obchodního rizika je rozdíl posuzován jako manko k náhradě.

V prodejnách se sortimentem jako je drogerie, textil, průmysl a stavebniny stanovená norma obchodního rizika zahrnuje pouze normy ztrát přirozených úbytků.



## 6. ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ASPEKTY ZBOŽÍ V MALOOBCHODĚ

Pro účetní jednotky zabývající se prodejem zboží, může nastat řada problematických situací. Jednotlivé problematické situace spojené s prodejem zboží a jejich účetní a daňové souvislosti jsou níže podrobněji analyzovány.

### 6.1 Zboží z hlediska daní z příjmů

V zákoně o daních z příjmů se definice zboží nenalezne. Vzhledem k tomu, že se při stanovení základu daně z příjmů na straně poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z účetních předpisů, je třeba použít definici zboží stanovenou účetními předpisy. Obdobně se postupuje i u účetních jednotek, které vedou daňovou evidenci.

**Podle Zákona o účetnictví jsou zbožím** movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Účetní jednotky se často dopouštějí té chyby, že jako zboží evidují majetek, který využívají i pro jiné podnikatelské aktivity. Pokud se např. jedná o účetní jednotku, která prodává stroje a rozhodne se, že jeden stroj bude sloužit jako předváděcí model pro zákazníky, nejedná se již o zásobu zboží, ale tento stroj se stává hmotným majetkem. Stejně je tomu i v případě, kdy účetní jednotka stroj pronajme.

Za zboží jsou také považovány výrobky vlastní výroby, které jsou aktivovány a převedeny do vlastních prodejen, a taktéž jsou zbožím nemovitosti, s výjimkou pozemků, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje v nezměněné podobě a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení (rekonstrukce a modernizace).

Účetní jednotky se mohou setkat s řadou **problematických situací, jejichž řešení může být z hlediska daně z příjmů sporné**. Jedná se především o tyto oblasti:

- pořízení zboží před zahájením činnosti účetní jednotky,
- nabytí zboží děděním,
- zboží nakoupeného účastníky sdružení,
- vkládání zboží do sdružení,
- zásoby zboží manželů – podnikatelů,

- použití zboží jako vkladu do společnosti,
- změna ceny zboží,
- darování zboží,
- zásoby zboží při ukončení nebo přerušení činnosti účetní jednotky a při změně způsobu uplatňování daňových výdajů,
- zboží při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví a naopak,
- daňové výdaje v případě škody na zboží nebo vzniku manka.

Jednotlivé problematické oblasti jsou na základě daňových a účetních předpisů níže podrobněji analyzovány.

### **6.1.1 Zboží pořízené před zahájením činnosti účetní jednotky, která má příjmy z podnikání nebo z jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmy z pronájmu**

Účetní jednotka si nemusí být jista, zda může zboží pořízené před zahájením činnosti zahrnout do daňových výdajů.

Účetní jednotka, fyzická osoba, která má příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, nebo ta, která má příjmy z pronájmu, může do daňových výdajů zahrnout **zboží pořízené v kalendářním roce, který předchází roku, v němž zahájila svou činnost**. Toto zboží může účetní jednotka vedoucí účetnictví zaúčtovat na základě dokladu o jeho pořízení, tj. např. pokladního dokladu či faktury, v roce zahájení činnosti. Účetní jednotky vedoucí daňovou evidenci zaevidují příslušné výdaje jako výdaje daňové. Poplatníci s příjmy z pronájmu, kteří nejsou účetní jednotkou, uvedou předmětné zboží do příslušné evidence daňových výdajů.

### **6.1.2 Zděděné zboží**

Může být sporné určit případ, kdy účetní jednotka zahrne zděděné zboží do daňových výdajů.

**Do daňových výdajů lze zahrnout** zboží získané děděním po zůstaviteli, který měl příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo příjmy z pronájmu. A to tehdy, **bude-li účetní jednotka - dědic pokračovat v činnosti zůstavitele nejpozději do 6 měsíců po jeho smrti**. Zboží získané prostřednictvím dědictví může zaevidovat účetní jednotka - dědic vedoucí daňovou evidenci jako daňový výdaj. Účetní jednotka, která vede účetnictví, zaúčtuje toto zboží v souladu s účetními předpisy.

Účetní jednotka - fyzická osoba zapsaná v obchodním rejstříku hodnotu zděděného zboží **zaúčtuje** na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a ve prospěch účtu 491 – Účet individuálního podnikatele. Účetní jednotka – právnická osoba zaúčtuje hodnotu zboží taktéž na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách ale ve prospěch účtu 419 – Změny základního kapitálu. Po zápisu do obchodního rejstříku zaúčtuje hodnotu zboží na vrub účtu 411 – Základní kapitál a ve prospěch účtu 419 – Změny základního kapitálu.

### **6.1.3 Zboží nakoupené účastníky sdružení**

Nákup zboží je problematický zejména pro účetní jednotku, která podniká v rámci sdružení bez právní subjektivity.

Jde-li o účetní jednotku s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, která podniká v rámci sdružení bez právní subjektivity, **je třeba výdaje vynaložené na pořízení společných zásob zboží**, tj. zboží, které je ve spoluvlastnictví účastníků sdružení, **rozdělit mezi účastníky sdružení rovným dílem**, pokud ve smlouvě o sdružení není stanoveno jinak.

O společně pořízeném zboží je nutno vést podrobný přehled, a to zejména o přírůstku a úbytku zboží, pro případné vypořádání účastníka sdružení, který ze sdružení vystoupí.

Při **ukončení činnosti ve sdružení bez právní subjektivity** si účastníci sdružení rozdělí v dohodnutém poměru náklady a výnosy, resp. příjmy a výdaje, a dále společný majetek, tedy i společné zboží.

Dojde-li k ukončení činnosti ve sdružení a následně k finančnímu vyrovnání za nakoupené společné zboží, účastník sdružení, který vyrovnání za podíl na společném zboží obdrží, zahrne tyto příjmy do základu daně z příjmů. V případě takového vyrovnání, kdy účastník sdružení obdrží přímo příslušnou část společných zásob zboží a toto zboží použije pro svoji samostatnou podnikatelskou činnost, je třeba rozlišit postup dle toho, zda o předmětném zboží účetní jednotka účtovala nebo zda ho evidovala v daňové evidenci, resp. podle toho, zda příslušná část výdajů spojených s pořízením zboží byla již uplatněna do daňových výdajů v rámci činnosti ve sdružení. Jestliže účastníci sdružení vedli **daňovou evidenci**, výdaje spojené s nákupem zboží byly evidovány do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů již při jejich úhradě, potom účetní jednotka, bývalý účastník sdružení, zaeviduje převzaté zboží do evidence

zboží, a příjmy z jeho prodeje v rámci samostatné podnikatelské činnosti do zdanitelných příjmů v daňové evidenci.

#### **6.1.4 Zboží vložené do sdružení**

V praxi často dochází k situaci, kdy účetní jednotka použije zboží jako vklad do podnikání.

Dojde-li k **poskytnutí zboží, které se stane spoluvlastnictvím všech účastníků sdružení**, musí **účastník sdružení, který toto zboží pořídil, poměrnou část výdajů spojených s pořízením zboží vyloučit ze svých daňových výdajů**. Účetní jednotka se stává spoluvlastníkem tohoto zboží a není tedy možné, aby ve svých daňových výdajích ponechala veškeré výdaje spojené s pořízením zboží, protože v případě prodeje tohoto zboží bude mít zdanitelný příjem pouze v poměrné výši.

Ostatní účastníci sdružení si do svých daňových výdajů příslušný podíl na zboží uplatnit nemohou, protože toto zboží nenakupovali, a tudíž za něj ani neplatili.

#### **6.1.5 Zásoby zboží manželů - podnikatelů**

Pokud si manželé – podnikatelé prodávají navzájem zboží, jedná se o situaci, jejíž řešení není jednoznačné, protože **současné právní předpisy** otázku prodeje, fakturování a placení mezi manžely, z nichž jeden nebo oba podnikají, **neupravují**.

V tomto případě je podle mého názoru **nutné vycházet z Občanského zákoníku**, z úpravy společného jmění manželů. Podle občanského zákoníku tvoří společné jmění manželů, mimo jiné, majetek nabytý některým z manželů nebo jimi oběma společně za trvání manželství. Nepatří sem majetek získaný děděním nebo darem, majetek nabytý jedním z manželů za majetek náležející do výlučného vlastnictví tohoto manžela, stejně tak i věci, které díky své povaze slouží osobní potřebě jen jednoho z manželů, věci vydané v rámci předpisů o restituci majetku jednoho z manželů který, měl vydanou věc ve vlastnictví před uzavřením manželství, anebo jemuž byla věc vydána jako právnímu nástupci původního vlastníka.

Jestliže tedy **manželé nemají zúžené společné jmění manželů**, pak zboží nakoupené jedním z nich patří do společného jmění manželů, tzn. patří oběma manželům, a manželé si jej tedy nemohou vzájemně prodávat. Vzhledem k tomu, že se jedná o složitou právní problematiku, správci daně ve většině případů, pokud byl prodej uskutečněn za cenu obvyklou, prodej zboží mezi manžely podnikateli nepozastavují.

**Určité řešení**, dle mého názoru, je **podnikání manželů ve sdružení bez právní subjektivity**. Pořídí-li si manželé - podnikatelé, kteří podnikají v rámci sdružení bez právní subjektivity, společně zboží, je možno výdaje spojené s jejich pořízením rozdělit v poměru, v jakém se rozdělují příjmy a výdaje mezi jednotlivé účastníky sdružení. Jedná se o společné výdaje účastníků sdružení, nikoli o výdaje sdružení.

#### **6.1.6 Zboží použité jako vklad do společnosti**

Účetní jednotky vedle peněžitých vkladů vkládají do společnosti i nepeněžité vklady, velmi často je tímto nepeněžitým vkladem zboží.

**Pořídí-li účetní jednotka – fyzická osoba zboží pro své podnikatelské aktivity, které poté vloží do obchodní společnosti nebo družstva, výdaje spojené s pořízením tohoto zboží nejsou pro účetní jednotku daňovými výdaji.**

Účetní jednotka – obchodní společnost nebo družstvo bude při **úctování přijatého zboží** postupovat podle účetních předpisů. Hodnotu zboží tedy zaúčtuje na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a ve prospěch účtu 419 – Změny základního kapitálu. Po zápisu vkladu zboží do obchodního rejstříku účetní jednotka zaúčtuje hodnotu zboží na vrub účtu 411 – Základní kapitál a ve prospěch účtu 419 – Změny základního kapitálu.

#### **6.1.7 Změna ceny zboží**

Může dojít k tomu, že se účetní jednotka rozhodne (např. na základě reklamace) přecenit zboží na skladě a v prodejnách, resp. z objektivních důvodů snížit jeho cenu.

Častým případem je, že účetní jednotka zboží za původně stanovenou cenu neprodá a cenu zboží sníží z důvodu výprodeje zásob sezónního zboží, či poskytne odběrateli množstevní slevu.

**Zdanitelným příjmem** účetní jednotky je částka, za kterou zboží skutečně prodala. Účetní jednotka musí finančnímu úřadu předložit podklady s řádnými důvody vykázání slev.

V účetnictví musí účetní jednotka dle zásady opatrnosti zachytit skutečnost, že při inventarizaci zboží zjistila, že jeho prodejní cena, snížená o náklady spojené s prodejem, je nižší než cena použitá pro jeho ocenění v účetnictví. V tomto případě zboží ocení v účetnictví a v účetní závěrce nižší cenou. Ke korekci ocenění účetní jednotka používá opravné položky a odpisy.

**Opravnými položkami** vyjadřuje přechodné snížení hodnoty zboží. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a sníží se, popřípadě zruší, zúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost její výše. Stejně tak účetní jednotka opravnou položku ruší v případě prodeje zboží, ke kterému byla opravná položka vytvořena. Opravné položky nelze tvořit na zvýšení hodnoty zboží a nesmí mít aktivní zůstatek. Podkladem je zápis z inventarizace zboží.

**Odpisy** vyjadřují trvalé snížení hodnoty zboží. Pokud je zboží nepoužitelné, nedá se prodat ani pod cenou a účetní jednotka se rozhodne je skartovat nebo jinak zničit, jedná se o škodu. Zboží se tedy odepíše do daňově neúčinných nákladů a vyskladní se.

**U daňové evidence se opravné položky nevytvářejí.** Možností, jak se zboží zbavit, je prodat ho pod cenou. Pokud by se jednalo o zboží, které nelze prodat ani pod cenou, a účetní jednotka by se ho chtěla zbavit, musela by upravit daňově účinné výdaje, které byly vynaloženy na pořízení tohoto zboží.

### **6.1.8 Darované zboží**

Pokud účetní jednotka darovala část zásob zboží pořízených pro podnikatelské účely, **nejsou výdaje spojené s pořízením darovaného zboží výdaji daňovými.** Jedná se např. o zásoby oděvů nebo potravin na sociální a humanitární účely. Pokud účetní jednotka uplatnila výdaje spojené s pořízením tohoto zboží do výdajů daňových, musí zvýšit základ daně, a to v tom zdaňovacím období, kdy zboží darovala.

Dle mého názoru je darování zboží pro účetní jednotku **výhodné** tehdy, kdy si hodnotu darovaného zboží uplatní jako **nezdanitelnou částku základu daně.** To může učinit jen v tom případě, že splní podmínky stanovené Zákonem o daních z příjmů.

Postup při **účetování** účetní jednotky, která darovala zboží je takový, že hodnotu zboží poskytnutého darem zaúčtuje na vrub příslušného účtu v účtové skupině 543 – Dary a souvztažně ve prospěch příslušného účtu zboží, které je darováno, tedy účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách.

### **6.1.9 Zboží při ukončení nebo přerušení činnosti účetní jednotky a při změně způsobu uplatňování daňových výdajů**

Ukončení nebo přerušení činnosti účetní jednotky, a stejně tak i změna způsobu uplatňování výdajů, má výrazný dopad do daní z příjmů, především do úprav základu daně.

**Účetní jednotka vedoucí daňovou evidenci**, která vykazuje výdaje ve skutečně vynaložené výši, **musí v okamžiku ukončení** podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné **činnosti**, nebo v případě ukončení pronájmu, **zvýšit základ daně i o cenu neprodaného zboží**, tedy o částku, kterou uplatnila do daňových výdajů. Dále se do základu daně zahrne při dalším prodeji neprodaného zboží již zahrnutého do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou bylo neprodané zboží prodáno, cenu neprodaného zboží zahrnutého do základu daně.

Stejným způsobem se základ daně z příjmů upraví, pokud v průběhu zdaňovacího období účetní jednotka přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost nebo pronájem, a tuto činnost nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byla činnost přerušena.

Stejně jako při ukončení činnosti postupují účetní jednotky – fyzické osoby při **změně způsobu uplatňování výdajů ve skutečně vynaložené výši z dosažených příjmů na uplatňování výdajů paušálem**, a nebo při zahájení účtování, jestliže nebyla účetní jednotkou, tzn. že uplatňovala výdaje paušální částkou z dosažených příjmů. Základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období, které předcházelo zdaňovacímu období, v němž ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Dle mého názoru je tedy pro účetní jednotku, která má v úmyslu měnit způsob uplatňování daňových výdajů, vhodné snížit zboží na takový stav, aby základ daně zvyšovala o co nejmenší částku.

### **6.1.10 Zásoby zboží při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví a při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci**

Rozhodne-li se účetní jednotka přejít z vedení účetnictví na vedení daňové evidence a naopak, může být tento přechod z hlediska daně z příjmů poměrně složitý. Postup je uveden v přílohách č. 2 a 3 zákona o daních z příjmů.

### Přechod z vedení účetnictví na daňovou evidenci

Pokud účetní jednotka přechází z vedení účetnictví na daňovou evidenci, o **stav zásob zboží** za kalendářní (popř. hospodářský) rok, ve kterém vedla účetnictví, **sníží základ daně** z příjmů v kalendářním roce, ve kterém vede daňovou evidenci.

### Přechod z daňové evidence na vedení účetnictví

Přechází-li účetní jednotka naopak z daňové evidence na vedení účetnictví, **základ daně** ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, o **stav zboží zvýší**.

Účetní jednotka, která vede daňovou evidenci, zjistí stav zboží v záznamech daňové evidence, a to ke dni, který předchází první den účetního období, v němž jí vznikla povinnost zahájit vedení účetnictví.

Pokud účetní jednotka s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti přechází z daňové evidence na vedení účetnictví, může **hodnotu zboží**, které evidovala v době zahájení vedení účetnictví, **zahrnout do základu daně buď jednorázově** v době zahájení vedení účetnictví, **nebo postupně po devět následujících zdaňovacích období**, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví.

**Ukončí-li nebo přerušil-li účetní jednotka činnost**, nebo ukončí-li vedení účetnictví před uplynutím doby zahrnování zboží do základu daně, zvýší ve zdaňovacím období, ve kterém byla činnost přerušena nebo ukončena, nebo ve kterém bylo ukončeno vedení účetnictví, základ daně o hodnotu zboží, které nezahrnula do základu daně.

### **6.1.11 Daňové výdaje v případě škody na zboží nebo vzniku manka**

V účetních jednotkách zabývajících se maloobchodem můžou vznikat z různých důvodů manka či škody na zboží.

Škody a manka pro daňové účely upravuje § 25 Zákona o daních z příjmů. **Škodou** se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) zboží, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je zboží v důsledku škody vyřazeno. **Manko** je inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav zboží je nižší než účetní.

Mankem ani škodou nejsou technologické a technické úbytky zboží, které vznikly např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků v zásobovacím nebo odbytovém procesu. Tyto úbytky nejsou ani mankem ani škodou do výše **normy přirozených úbytků** stanovené účetní jednotkou. Správce daně posoudí, zda výše stanovené normy odpovídá



charakteru činnosti účetní jednotky, a porovná jí s výší norem jiných účetních jednotek se stejnou nebo podobnou činností. O případný zjištěný rozdíl upraví základ daně.

### Osvobození od daně z příjmů

Od daně z příjmů jsou osvobozeny náhrady škod na zboží, které účetní jednotka obdržela buď od pojišťovny nebo od subjektu, který škodu způsobil, pokud toto zboží nebylo v době vzniku škody zahrnuto do jejího obchodního majetku.

### Škoda jako daňový výdaj

Manka a škody přesahující náhrady nejsou daňovým výdajem, pokud se nejedná o výjimku uvedenou v § 24 zákona o daních z příjmů.

#### **Daňovým výdajem jsou:**

- škody vzniklé v důsledku živelných pohrom,
- škody způsobené neznámým pachatelem (musí být doloženo potvrzením Policie ČR),
- zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy, a to jen v tom případě, že nebyly v předchozích zdaňovacích obdobích jako daňové výdaje v účetnictví poplatníka uplatněny. Pokud by poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, vznikla škoda např. zničením zboží při požáru skladu, a tato škoda by nebyla pojišťovnou nebo osobou, která požár zavinila, uhrazena, a ani by se nejednalo o škodu způsobenou neznámým pachatelem, nebo vzniklou v důsledku živelní pohromy (nezaviněný požár), musel by poplatník do svých zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období, kdy ke škodě došlo, zahrnout částku ve výši vzniklé škody.

### Škoda způsobená neznámým pachatelem

V praxi často dochází k tomu, že pachatel, který způsobil škodu na zboží, není dopaden, tzn. že pachatel je neznámý. Tato škoda **je** pro účetní jednotku **daňovým výdajem**.

Zákon o daních z příjmů vyžaduje, aby skutečnost, že škoda byla způsobena neznámým pachatelem, účetní jednotka doložila správci daně potvrzením Policie ČR. Obsah tohoto potvrzení není v zákoně blíže specifikován. Musí však vždy obsahovat údaje o tom, že došlo ke škodě na zboží dané účetní jednotky, kdy k této škodě došlo a že konkrétní pachatel nebyl zjištěn a je neznámý.

### Živelní pohroma

Ke škodám na zboží způsobeným živelní pohromou, sice nedochází tak často jako ke škodám, které způsobil neznámý pachatel, ani přesto by však neměly být opomenuty.

**Živelní pohromou** je pouze událost, která nebyla způsobena lidským faktorem (např. nezáviněný požár, výbuch). Například pokud bude účetní jednotka uplatňovat daňově uznatelné výdaje v důsledku škody způsobené vichřicí, musí v daňovém řízení především prokázat, že vichřice v dané lokalitě skutečně působila. Výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny, a to i v případě, že účetní jednotka není pojištěna, nebo posudkem soudního znalce.

Pokud bude příslušnými orgány zjištěno, že **škoda nebyla způsobena v důsledku živelní pohromy**, ani se nejedná o škodu způsobenou neznámým pachatelem, lze výši škody uplatnit do daňových výdajů pouze do výše přijaté náhrady. Vzniklá škoda je daňovým výdajem pouze tehdy, pokud nebyla jako výdaj uplatněna v předchozích zdaňovacích obdobích. Vzniklá škoda na zboží odpovídá výši jeho zůstatkové ceny, daňově je však účinná do výše daňové zůstatkové ceny zboží.

### Přirozené úbytky zboží

Za manka a škody se nepovažují:

- technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zboží vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob zboží),
- ztratné v maloobchodním prodeji; v rámci ztratného v maloobchodním prodeji lze do daňových výdajů zahrnout mimo jiné i odcizení zboží z prodejny při maloobchodním prodeji a patří sem i případy, kdy dojde ke znehodnocení zboží podléhajícího rychlé zkáze (tím je např. ovoce, zelenina apod.)

a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené poplatníkem.

**Normy přirozených úbytků a ztrát** si stanoví jednotlivé účetní jednotky samy na podkladě delšího pozorování, přičemž odůvodnění způsobu stanovení norem a tím i výše ztrát zahrnovaných do základu daně závisí na účetní jednotce.

### Škoda způsobená zaměstnancem

Jestliže vznikne účetní jednotce zaviněním jejího zaměstnance škoda na zboží (např. zaměstnanec zboží odcizil), vznikne jí pohledávka za zaměstnancem ve výši způsobené škody a tato škoda **je na straně účetní jednotky daňovým výdajem** pouze do výše přijaté náhrady.

### Manka a škody v daňové evidenci

O mankách a škodách na zboží neúčtují pouze účetní jednotky, které vedou účetnictví, ale samozřejmě i ty, které vedou daňovou evidenci. Tyto účetní jednotky je zahrnují do svých daňových výdajů.

Účetní jednotka, která vede daňovou evidenci, nemůže výdaje z titulu vzniklé škody do daňového základu zahrnout, pokud už je jednou ve svém daňovém základu uplatnila. Takovéto snížení zboží promítne účetní jednotka pouze v evidenci množství zboží.

Dojde-li ke škodě na zboží např. z titulu jeho odcizení neznámým pachatelem, je takováto **škoda daňově uznatelná** a poplatník ponechá výdaje spojené s nákupem zboží v daňových výdajích v plné výši. Pokud však vzniklá **škoda na zboží není daňově uznatelná**, musí účetní jednotka výdaje spojené s pořízením zboží z daňových výdajů vyloučit. Může ponechat pouze částku do výše náhrad.

**Přirozené úbytky** zahrnují účetní jednotky, které vedou daňovou evidenci, přímo do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

### Účtování mank a škod na zboží

Při účtování mank a škod na zboží postupuje účetní jednotka takto:

- na vrub příslušného účtu účtové skupiny **58 – Mimořádné náklady** účtuje pouze škody na zboží, které vznikly z příčin pro ni zcela mimořádných, např. se může jednat o škodu vzniklou v důsledku požáru, povodně nebo jiné živelní pohromy,
- o přirozených úbytcích zboží účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny **50 – Spotřebované nákupy**, tedy na účet **504 – Prodané zboží**,
- manka a škody nad normy přirozených úbytků zboží zaznamená na vrub příslušného účtu účtové skupiny **54 – Jiné provozní náklady**, tedy na účet **549 – Manka a škody**,

- nároky na náhrady škody (např. od zaměstnance v případě uzavřené dohody o hmotné odpovědnosti, od pachatele, od pojišťovny apod.) zaúčtuje ve prospěch výnosů na příslušný účet účtové skupiny **64 – Jiné provozní výnosy**. Pokud není k datu uzavírání účetních knih známá konečná výše náhrady škody, účtuje k rozvahovému dni o dohadné položce aktivní na vrub příslušné účtu v účtové skupině 38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv a ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 64 – Jiné provozní výnosy, na účet 648 – Ostatní provozní výnosy.

## **6.2 Zboží z hlediska DPH**

Zboží jako takové nemá specifický režim pro uplatňování DPH. Aby bylo pořízení zboží předmětem DPH, musí splňovat **tři podmínky**:

- plnění uskutečňuje osoba povinná k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, kromě dovozu zboží,
- pořízení zboží je s místem plnění v tuzemsku, a to včetně dovozu zboží,
- pořízení zboží se musí uskutečnit za úplatu. Úplatou se rozumí úplata penězi, šeky, platebními kartami, popř. i formou nepeněžitých plnění, např. ve formě služeb.

Účetní jednotky se mohou dostat do řady situací, ve kterých neví, jak mají v souvislosti s DPH postupovat. Problematické situace se týkají většinou těchto oblastí:

- dodání zboží,
- data zdanitelného plnění,
- záloh,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie,
- dovozu a vývozu zboží,
- slev, skont a bonusů
- a uplatňování zvláštního režimu.

### **6.2.1 Dodání zboží**

Pokud se účetní jednotka zabývá maloobchodem, zabývá si i dodáním zboží. Při dodání zboží může dojít k různým, z hlediska DPH ne příliš jasně řešitelným, problematickým situacím, např.:

- dodání zboží prostřednictvím komisionáře,

- předání zboží ze třetí země, které zůstává ve vlastnictví osoby ze třetí země,
- použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností účetní jednotky.

**Dodáním zboží** se rozumí dle Zákona o DPH převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

V praxi je běžné, že účetní jednotky dodávají určité druhy zboží např. fyzické osobě na základě smlouvy. V této smlouvě jsou sjednány podmínky, že fyzická osoba převezme zboží, a po převzetí s ním může nakládat jako vlastník. Vlastnické právo přejde na fyzickou osobu až po zaplacení poslední splátky.

V praxi se lze setkat s **dodáním zboží prostřednictvím komisionáře**. Toto dodání má speciální postavení, jedná se totiž o dodání zboží ve dvou samostatných dodáních:

- samostatné dodání komitentem (pokud je dodáno zboží komisionáři) nebo případně třetí osobou (v případě nákupu zboží komisionářem),
- samostatné dodání komisionářem (buď třetí osobě nebo komitentovi).

Může nastat situace, kdy účetní jednotka - plátce DPH dodává zboží prostřednictvím jiného plátce, komisionáře, tak, že tento komisionář hledá zákazníky, kterým zboží dodává. Dle mého názoru v den, kdy komisionář dodá zboží kupujícímu, uskutečňuje i komitent dodání zboží komisionáři. K vystavení daňových dokladů a uplatnění daně na výstupu dojde jak u komisionáře, tak i u komitenta.

Za dodání zboží se také považuje případ, kdy účetní jednotka **předává** osobě v tuzemsku **dovezené zboží ze třetí země, které** i po propuštění do volného oběhu **zůstává ve vlastnictví osoby ze třetí země**. K tomuto předání musí dojít na základě rozhodnutí majitele zboží.

K dodání zboží dochází i tehdy, pokud účetní jednotka **používá hmotný majetek pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností této účetní jednotky**. Tímto použitím hmotného majetku se rozumí trvalé použití obchodního majetku pro spotřebu účetní jednotky nebo jejích zaměstnanců, a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty za podmínky, že byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Dále se za dodání zboží za úplatu považuje situace, kdy účetní jednotka poskytuje **majtkový vklad v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku osobě, která není plátcem DPH**, a to za předpokladu, že účetní jednotka, která poskytuje vklad při nabytí majetku nebo jeho části uplatnila nárok na odpočet daně. Výjimkou je vklad hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku.

Provede-li účetní jednotka **přestavbu motorového vozidla**, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, a výsledkem přestavby je osobní automobil, u kterého není nárok na odpočet daně, jedná se také o dodání zboží.

Pokud účetní jednotka pořídila od jiné účetní jednotky **přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu a vody**, a pokud při jejich pořízení uplatnila nárok na odpočet daně, jedná se taktéž o dodání zboží.

Za zdanitelné plnění se dále považuje přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu a vody, které účetní jednotka - plátce daně, pořídila od účetní jednotky, která není plátcem, a přeúčtovaná částka je vyšší než částka, za kterou účetní jednotka - plátce daně zboží pořídila. Pokud účetní jednotka – plátce DPH pořídila teplo, chlad, elektřinu, plyn a vodu od účetní jednotky - neplátce a přeúčtovaná částka není vyšší než přijatá úhrada, a pokud o této skutečnosti účtuje účetní jednotka odpovídajícím způsobem podle zvláštního předpisu (přes účty třídy 3, pokud vede účetnictví, pokud vede daňovou evidenci, tyto částky se neevidují do příjmů ani výdajů, účetní jednotka – plátce je pouze eviduje), nejedná se o dodání zboží. Stejně tak, pokud účetní jednotka – plátce pořídila teplo, chlad, elektřinu, plyn a vodu od jiné účetní jednotky – plátce a přeúčtovaná částka není vyšší než přijatá úhrada, a pokud o této skutečnosti účtuje odpovídajícím způsobem podle zvláštního předpisu (přes účty třídy 3, pokud vede účetnictví, pokud vede daňovou evidenci, tyto částky se neevidují do příjmů ani výdajů, plátce je pouze eviduje), nejedná se o dodání zboží.

### **6.2.2 Případy, kdy dodání zboží není považováno za zdanitelné plnění**

Při některých dodáních zboží se může jednat o případ, kdy dodání není považováno za zdanitelné plnění.

Dodání zboží není považováno za zdanitelné plnění, pokud účetní jednotka **bezúplatně poskytne reklamní a propagační předměty**, nepřesáhne-li pořizovací cena propagačního předmětu bez DPH 500 Kč.

Dále se za dodání zboží nepovažuje **přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu a vody**, a to za podmínky, že je účetní jednotka pořídila od jiné účetní jednotky a **při pořízení neuplatnila nárok na odpočet daně**, nebo pokud dané zboží pořídila od účetní jednotky - neplátce DPH a přijatá úhrada nepřevyšuje částku pořízení.

Dodáním zboží není ani **dodání vratného obalu spolu se zbožím kupujícím**, pokud je vratný obal dodán za úplatu a kupujícím je zaručeno, že tato úplata mu bude po vrácení vratného obalu vrácena. Vrácení vratného obalu bez úplaty, také není dodáním zboží.

### **6.2.3 Okamžik, kdy nastává zdanitelné plnění u dodání zboží**

Téměř vždy je složité určit okamžik, kdy u dodání zboží nastává zdanitelné plnění. Při nákupu zboží na fakturu, je určení okamžiku zdanitelného plnění dle mého názoru jasné. Tímto okamžikem je datum vystavení faktury.

Pokud dojde k dodání zboží účetní jednotkou podle kupní smlouvy v určitý den, je za den uskutečnění zdanitelného plnění považován den dodání zboží. Jestliže podle kupní smlouvy dodala účetní jednotka zboží prvnímu přepravci v určitý den, pak je za zdanitelné plnění považován tento den. Jedná-li se o převzetí zboží, je za den uskutečnění zdanitelného plnění považován okamžik účinnosti smlouvy, a při prodeji ve veřejné dražbě den příklepu.

V jiných případech, jako například u dodání elektřiny, vody, tepla, plynu a chladu je zdanitelné plnění považováno za uskutečnění dnem odečtu z měřicího zařízení nebo dnem zjištění skutečné spotřeby. Dnem uskutečnění zdanitelného plnění u tzv. opakovaných plnění je poslední den zdaňovacího období, není-li dohodnuto v průběhu zdaňovacího období jiné datum. Opakovanými plněními se rozumí uskutečnění zdanitelných plnění ve sjednaných lhůtách, na které je uzavřena smlouva, přitom se nejedná o celkové plnění.

### **6.2.4 Uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží do jiného členského státu**

Dodává-li účetní jednotka zboží do jiného členského státu, na které se nevztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, má povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby. A to k tomu dni, který nastane dříve.

Pokud účetní jednotka dodává **zboží, na které se vztahuje osvobození s nárokem na odpočet daně**, je povinna přiznat osvobozené plnění dnem vystavení

daňového dokladu, pokud byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Pokud není splněna tato podmínka, účetní jednotka musí přiznat osvobozené plnění k patnáctému dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

U dodání zboží do jiného státu EU má podle mého názoru **ny**ní česká účetní **jednotka jednodušší postupy a menší náklady** v celní oblasti **na rozdíl od doby před vstupem České republiky do EU**. Na druhou stranu se však zvýšily náklady na daňovou a statistickou evidenci. Zanedbatelné také nejsou výdaje související s proškolením zaměstnanců a s nákupem nových softwarů.

Pokud účetní jednotka prodává nebo nakupuje zboží v rámci zahraničního obchodu, je dle Kouřilové (2007) **třeba věnovat pozornost příjmovým a výdajovým pokladním dokladům a fakturám** (na faktuře je nutno uvést kromě částky, např. v eurech, i údaje o ceně a dani v Kč), ale i dalším dokladům v intencích společně platných pravidel, zejména evidence v obou měnách. Na faktuře vystavené odběrateli se údaje o ceně evidují v české měně. Prodává-li účetní jednotka zboží do zahraničí, domluví se oba obchodní partneři např. na úhradě v eurech. Tuto částku napíše na fakturu či na kupní smlouvu v obou měnách, eurech i Kč, přičemž použijí kurz dle vnitřních předpisů, který si účetní jednotka stanovila. Účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce jen tehdy, je-li splněna podmínka srozumitelnosti, tzn. spolehlivě určit obsah zápisů.

### **6.2.5 Zálohy**

Účetní jednotka **je povinna přiznat daň na výstupu** nejen ke dni uskutečnění zdanitelného plnění ale i ke dni přijetí platby, tedy **ke dni přijetí zálohy**. A to k tomu dni, který nastane dříve. To však neplatí pro osoby, které vedou daňovou evidenci. Zákon o DPH však pojem „záloha“ nebo „zálohová faktura“ nevymezuje.

V běžné praxi platba zálohy vyplývá buď přímo ze smluvního ujednání, nebo se zasílá zvláštní **zálohová faktura**. Při zaslání zálohové faktury je nutné zdůraznit, že se nejedná o daňový doklad. Vystavená zálohová faktura nemá vliv na DPH. Při následném přijetí platby (zálohy na zdanitelné plnění) je účetní jednotka - plátce DPH povinna přiznat daň na výstupu a na požádání vystavit osobě, která poskytla zálohu, daňový doklad. Na základě tohoto daňového dokladu si může tato osoba



uplatnit nárok na odpočet z poskytnuté zálohy. Po uskutečnění zdanitelného plnění je povinen dodavatel v souladu se lhůtami podle zákona o DPH vystavit daňový doklad. **Základem daně** je podle Zákona o DPH peněžní částka snižená o daň, kterou má dodavatel obdržet jako úplatu. Jedná se tedy pouze o rozdíl mezi celkovou fakturovanou částkou a zaplacenou zálohou. Daňový doklad k uskutečněnému zdanitelnému plnění by měl dle mého názoru obsahovat kompletní rekapitulaci celé transakce, protože podle tohoto dokladu se obvykle účtuje o výnosech.

**Technika účtování** není žádným účetním předpisem stanovena, tudíž způsobů účtování může být několik. A tak, dle mého názoru, může pro běžného uživatele nastat problém s orientací v daném postupu účtování.

U **účetní jednotky – odběratele**, která nakupuje zboží od jiné účetní jednotky – dodavatele, kdy obě účetní jednotky jsou plátcí DPH a obě vedou účetnictví, je v rámci zaúčtování daňového dokladu k záloze vhodné, aby použila účet 395 – Vnitřní zúčtování. K tomuto účtu by měla vytvořit analytickou evidenci. Daňový doklad k záloze účetní jednotka zaúčtuje tak, že základ daně zaúčtuje na vrub účtu 395.1 a zároveň ve prospěch účtu 395.2. DPH k dokladu zaúčtuje pomocí analytické evidence účtu 343 – Daň z přidané hodnoty, a to na vrub účtu 343.1 a ve prospěch účtu 343.2. Je nutné, aby účetní jednotka provedla odúčtování zálohy a dále, aby zaúčtovala doplatek (tedy rozdíl mezi celkovou částkou faktury a zaplacenou zálohou). Je třeba, aby účetní jednotka převedla základ daně ze zálohy, a to zápisem na straně Má Dáti účtu 131 a na straně Dal účtu 395.1.

**Účetní jednotka – dodavatel** zaúčtuje částku daňového dokladu k záloze připadající na daňový základ prostřednictvím analytické evidence k účtu 395, a to např. na vrub účtu 395.4 a ve prospěch účtu 395.5. DPH k tomuto daňovému dokladu zaúčtuje na vrub účtu 343.3 a ve prospěch účtu 343.4. Dále je nutné, aby účetní jednotka zaúčtovala doplatek faktury, a aby provedla odúčtování zálohy. Také by měla základ daně ze zálohy převést do výnosů, a to zápisem na stranu Má Dáti účtu 395.5 a na stranu Dal účtu 604.

Pokud účetní jednotka – odběratel nakupuje zboží od **dodavatele, který vede daňovou evidenci**, nebude při účtování postupovat zcela stejně. Nebude vystavovat daňový doklad k záloze. Celkovou částku přijaté faktury zaúčtuje klasicky. A dále odúčtuje zálohu a zaúčtuje doplatek přijaté faktury.

Pro dodavatele, který vede daňovou evidenci, je přijatá záloha daňově uznatelným příjmem. Daňový doklad k záloze se nevystavuje. Vystavenou fakturu zaeviduje do knihy vydaných faktur. Základ daně z částky této faktury a stejně tak i DPH neovlivní základ daně. Doplatek faktury je daňově uznatelný příjem, ale pouze ve výši rozdílu té částky faktury, která připadá na základ daně a přijaté zálohy.

#### **6.2.6 Pořízení zboží z jiného členského státu**

Účetní jednotky velmi často pořizují zboží z jiného členského státu Evropské unie.

**Pořízením zboží z jiného členského státu** se rozumí nabytí práva nakládat se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě evropské unie jako vlastník. Zboží musí být odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska, a to:

- osobou, která uskutečňuje dodání zboží,
- pořizovatelem zboží v tuzemsku,
- zmocněnou třetí osobou, tedy přepravcem nebo dopravcem.

Z toho vyplývá, že pokud účetní jednotka, která je plátcem DPH, pořizuje zboží od osoby registrované k dani např. v Německu s tím, že zboží je z Německa do tuzemska přepraveno dopravcem z tuzemska, účetní jednotka, která zboží pořizuje, přiznává daň ve svém daňovém přiznání k DPH. Nejdříve uvádí daň na výstupu, následně nárok na odpočet daně, pokud nárok vzniká.

O pořízení zboží z jiného členského státu se jedná i v tom případě, že účetní jednotka **přemístí zboží z jiného členského státu do tuzemska**. Musí se však jednat o přemístění osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Tato osoba nesmí mít sídlo, místo podnikání ani provozovnu v tuzemsku, a toto přemístění musí být provedeno za účelem dodání zboží v tuzemsku účetní jednotce, která je plátcem daně. Plátcem je povinen, na základě daňového dokladu vystaveného v tuzemsku osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, daň přiznat a zaplatit. Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nemá povinnost se registrovat jako plátcem daně a ani nemá povinnost daň přiznat.

Pokud účetní jednotka, která je plátcem DPH, přemístí pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, zboží z jiného členského státu do tuzemska, jedná se také o pořízení zboží z jiného členského státu.

**Za přemístění zboží** z jiného členského státu **se nepovažuje** přeprava a odeslání zboží za účelem:

- dodání zboží spojeného s instalací nebo montáží plátcem nebo zmocněnou třetí osobou v členském státě, kde je ukončena přeprava nebo odeslání zboží,
- zasílání zboží v jiném členském státě, kde je ukončena přeprava nebo odeslání zboží,
- dodání zboží plátcem na palubě lodí, letadel nebo vlaků během přepravy,
- dodání zboží plátcem v členském státě, ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pokud je v jiném členském státě dodání zboží osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně,
- vývozu zboží plátcem, za předpokladu propuštění zboží do režimu vývoz,
- za účelem provedení úpravy na zboží v členském státě, kam bylo přepraveno nebo odesláno a následně je zboží vráceno zpět do tuzemska původnímu plátcí,
- přechodné užití zboží v členském státě, např. v souvislosti s poskytnutím služby a to tam, kde bylo ukončeno odeslání nebo přeprava,
- přechodné užití zboží na území jiného členského státu do 24 měsíců (kde by se uplatňoval režim dočasného použití s plným osvobozením od cla, v případě dovozu stejného zboží ze třetí země),
- dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nebo dodání elektřiny.

Pořídí-li účetní jednotka z České republiky, která je plátcem DPH, zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě prostřednictvím **konsignačního skladu** a toto zboží přemístí do jiné členského státu, jedná se o také přemístění zboží.

### **6.2.7 Dovoz zboží**

Stejně tak jako účetní jednotky pořizují zboží z jiného členského státu Evropské unie, mohou pořizovat zboží i dovozem ze třetích zemí.

Dovozem zboží se zabývají § 20 a § 23 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dle mého názoru je vhodné tyto paragrafy citovat.

#### **§ 20:**

**„(1)** Dovozem zboží se rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství.

**(2)** Za dovoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje vrácení zboží, které je po předchozím umístění ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu nacházejícím se v tuzemsku vráceno zpět do tuzemska. Za vrácení zboží do tuzemska se nepovažuje dodání zboží do jiného členského státu přímo ze svobodného skladu nebo svobodného pásma a vývoz zboží přímo ze svobodného skladu nebo svobodného pásma.

**(3)** Za dovoz zboží se považuje vstup zboží na území Evropského společenství z území podle § 3 odst. 2, pokud jsou součástí celního území Evropského společenství<sup>14)</sup> a z Normanských ostrovů a San Marina. U dovozu tohoto zboží postupují celní orgány tak, jako by se jednalo o dovoz zboží ze třetí země.“

### § 23:

„**(1)** Daňová povinnost při dovozu zboží vzniká dnem, kdy podle předpisů upravujících vznik celního dluhu<sup>19a)</sup> vzniká povinnost uhradit clo, a to i v případech, kdy je zboží dovezené beze cla při

- a) propuštění dováženého zboží do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení a dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla,
- b) nezákonném dovozu zboží<sup>19b)</sup>,
- c) porušení podmínek dočasného uskladnění zboží<sup>19c)</sup>, nebo
- d) porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené zboží propuštěno<sup>19d)</sup>.

**(2)** Daňová povinnost při dovozu zboží vzniká rovněž dnem, kdy bylo rozhodnuto o vrácení zboží po jeho předchozím umístění ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu nacházejícím se v tuzemsku.

**(3)** Bylo-li dovážené zboží propuštěno plátcí do celního režimu volný oběh nebo aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení a rozhodnutí o propuštění zboží bylo učiněno na písemném celním prohlášení (Jednotném správním dokladu), daňová povinnost vzniká dnem propuštění do příslušného celního režimu a daň je plátce povinen uvést do daňového přiznání za období, ve kterém bylo zboží propuštěno do celního režimu volný oběh nebo aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení.

**(4)** Bylo-li dovážené zboží propuštěno plátcí do celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla, daňová povinnost vzniká dnem ukončení celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla a plátce je povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, v němž byl režim dočasného

použití s částečným osvobozením od cla ukončen, nejpozději dnem uplynutím lhůty 34 měsíců, daň ve výši, která by byla vyměřena při propuštění zboží do volného oběhu. **(5)** Bylo-li dovážené zboží propuštěno osobě, která není plátcem, do celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla, daňová povinnost vzniká dnem ukončení celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla a osobě, která není plátcem, vzniká povinnost dnem, kdy byl režim dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla ukončen, nejpozději uplynutím lhůty 34 měsíců, zaplatit daň ve výši, která by byla vyměřena při propuštění zboží do volného oběhu.“

Výše uvedené **paragrafy řeší** v souvislosti s dovozem **tyto pojmy**:

- daňová povinnost,
- vrácení zboží, které je považováno za dovoz,
- vstup zboží na území EU z vybraných území.

#### Daňová povinnost při dovozu zboží

Podle § 20 odstavce 1 se **dovozem zboží** rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství.

Ne vždy však při vstupu zboží z třetí země na území Evropského společenství dochází k daňové povinnosti z dovozu zboží. Může nastat situace, kdy se zboží sice nachází na území Společenství, je dovezeno, ale v členském státě, kam zboží vstoupilo z třetí země, nemusí vzniknout daňová povinnost. To znamená, že pokud by zboží bylo na území jiného členského státu např. zcizeno (odňato celnímu dohledu), bylo by postupováno při vymáhání cla a daně jako v případě vzniku daňové povinnosti v členském státě, ve kterém došlo ke zcizení. Může se jednat o ten případ, kdy účetní jednotka dovezla zboží lodí z Číny do přístavu Hamburk. Zde je zboží přeloženo na kamion a v režimu tranzit je přepraveno do tuzemska, kde je dovozcem navržen režim volný oběh, kterým je dovoz zboží ukončen. Tímto je uskutečněn dovoz do SRN, ale daňová povinnost v Německu nevznikla, protože v režimu tranzit tato povinnost nevzniká.

#### Vrácení zboží, které je považováno za dovoz

V odstavci 2 § 20 je vymezen případ, kdy je **vrácení zboží** považováno za jeho dovoz. Jedná se o zboží, které má účetní jednotka vyvézt, a před vývozem ho umístí

do svobodného celního skladu nebo pásma, které se nachází v tuzemsku. Toto zboží však nakonec účetní jednotka z nějakých důvodů nevyveze a musí ho propustit zpět do tuzemska, resp. ho do tuzemska zpět vrátí. Toto vrácení zboží je považováno za dovoz zboží.

Takovéto vrácení zboží je za dovoz považováno pouze z hlediska Zákona o DPH, protože z **hlediska celních předpisů** nedošlo umístěním zboží do svobodného celního skladu nebo pásma k vývozu zboží, a tudíž jeho vrácení není považováno za dovoz zboží. DPH bude uplatněna tak, jako kdyby došlo k dovozu zboží z třetí země do tuzemska.

K této problematice se vztahuje **případ**, kdy účetní jednotka uzavře kontrakt na dodání zboží do Ruska. Kupující je ochoten zaplatit okamžitě za celou dodávku, ale technicky není schopen převzít zboží v okamžiku zaplacení. Účetní jednotka umístí zboží do svobodného celního skladu v tuzemsku a v daňovém přiznání uvede toto umístění jako vývoz zboží s osvobozením od daně. Po nějaké době sdělí kupující účetní jednotce, že odstupuje od kupní smlouvy, a účetní jednotka je nucena umístěné zboží vrátit zpět do tuzemska. Zboží není propouštěno do režimu volný oběh, protože není dovezeno z hlediska celních předpisů, ale je dovezeno do tuzemska z hlediska Zákona o DPH. Daňová povinnost je upravena v § 23.

#### Vstup zboží na území Evropského společenství z vybraných území, který je považován za dovoz zboží

V odstavci 3 § 20 je stanoveno, že dovozem zboží se rozumí také vstup zboží na území Evropského společenství z těchto území: ostrov Helgoland, Busingen, království Ceuta, Neplila a Kanárské ostrovy, republika Livigno, Campione d'Italia a vody jezera Lugano, zámořské departmenty Francie a hora Athos, Normanské ostrovy a republika San Marino. **Zboží z těchto území tedy podléhá DPH.**

#### **6.2.8 Vývoz zboží**

Řada účetních jednotek své zboží prodává do třetích zemí, neboli své zboží vyváží.

**Vývozem zboží** se rozumí výstup zboží z území Evropského společenství nebo na území podle §3 odst. 2, pokud jsou součástí celního území Evropského společenství, a na Normanské ostrovy a do San Marina.

Vývoz zboží do třetích zemí je osvobozen s nárokem na odpočet daně. Osvobozením při vývozu zboží se zabývá § 66 Zákona o dani z přidané hodnoty. Opět je podle mého názoru vhodné tento paragraf citovat.

**§ 66:**

„(1) Vývozem zboží se rozumí výstup zboží z území Evropského společenství nebo na území podle § 3 odst. 2, pokud jsou součástí celního území Evropského společenství,<sup>14)</sup> a na Normanské ostrovy a do San Marina.

(2) Vývoz zboží je osvobozen od daně, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou. Vývoz zboží je také osvobozen od daně, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Vývoz zboží není osvobozen od daně, pokud kupující přepravuje pohonné hmoty a potraviny pro vlastní potřebu.

(3) Vývoz je uskutečněn, pokud je zboží propuštěno do celního režimu vývoz nebo pasivní zušlechťovací styk<sup>48a)</sup>, zboží vystoupilo do třetí země a výstup zboží je potvrzen na daňovém dokladu<sup>48b)</sup>. Není-li výstup zboží celním orgánem potvrzen, plátce prokazuje splnění podmínky výstupu zboží do třetí země jinými důkazními prostředky.

(4) Umístění zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu se pro účely tohoto zákona považuje za vývoz, který je uskutečněn tehdy, pokud zboží bylo umístěno ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu nacházejícím se v tuzemsku a umístění zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu bylo potvrzeno písemným rozhodnutím celního úřadu,

(5) Osvobození od daně při vývozu zboží je plátce oprávněn přiznat nejdříve ke dni výstupu vyváženého zboží z území Evropského společenství do třetí země.

(6) Vývoz zboží je plátce povinen uvést do daňového přiznání, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byl oprávněn přiznat osvobození od daně. Plátce může uvést vývoz zboží do daňového přiznání pouze, pokud může vývoz zboží prokázat.

(7) Plátce nemá nárok na vrácení daně u zpět vyváženého zboží z režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení.“

Výše uvedená ustanovení Zákona o DPH řeší v souvislosti s vývozem takové pojmy, jako jsou:

- osvobození od DPH,
- okamžik uskutečnění vývozu,
- umístění zboží ve svobodném skladu,
- přiznání zboží v daňovém přiznání,
- přiznání nároku na osvobození.

#### Osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně u vývozu zboží

V odstavci 1 je uvedeno, kdy se jedná o **osvobození od daně s nárokem na odpočet** u vývozu zboží do třetí země. Nejedná se pouze o výstup zboží z tuzemska, ale za vývoz zboží je považován i výstup zboží z území Evropského společenství. To znamená, že za vývoz je obecně uznán i výstup zboží, které bylo propuštěno do režimu vývoz v jiném členském státě než v tuzemsku a je přes tuzemsko přepravováno v režimu tranzit do členského státu, ze kterého zboží vystoupí do třetí země. Za vývoz zboží je považován i vývoz, který směřuje na území, která jsou vyloučena z Evropského společenství podle § 3 odst. 2 a Normanské ostrovy a do San Marina.

Z odstavce 2 vyplývá, že vývoz zboží je osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně tehdy, je-li zboží přepraveno prodávajícím, kupujícím nebo jimi zmocněnými osobami. Vývoz je také uskutečněn, jestliže je přeprava uskutečňována kupujícím, který nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání, provozovnu, místo pobytu, ani místo, kde se obvykle zdržuje. Týká se to dle mého názoru situací, kdy kupující ze třetí země obstarává přepravu vlastními dopravními prostředky nebo zajišťuje přepravu prostřednictvím dopravce, se kterým uzavře smlouvu o přepravě věci. Osvobození při vývozu nelze přiznat na vývoz pohonných hmot a potravin, které jsou použity pro vlastní potřebu.

V souladu s tímto odstavcem je např. tento **případ**. Účetní jednotka – plátce DPH prodává zboží do třetí země, podá vývozní tiskopis JSD, ale přepravu si zajišťuje kupující, který uzavřel smlouvu o přepravě věci se spedičí z třetí země a ta uzavřela obdobnou smlouvu s dopravcem ze třetí země. Pro zboží přijede dopravce ze třetí země, přičemž kupující nemá v tuzemsku sídlo, provozovnu ani místo pobytu. Prodávající účetní jednotka osvobodí vyvážené zboží od daně.



### Kdy je vývoz zboží uskutečněn

V odstavci 3 je upraveno, kdy je **vývoz zboží uskutečněn**.

K uskutečnění dochází, je-li zboží propuštěno do režimu vývoz a režimu pasivního zušlechťovacího styku. Zboží musí vystoupit do třetí země a jeho **výstup musí být potvrzen na daňovém dokladu**. Potvrzení výstupu přímo na daňovém dokladu, vývozním tiskopisu JSD může být problematické, protože ne všechny členské státy mají v právní úpravě povinnost při vývozu zboží potvrzovat celní doklady vystavené v jiných členských státech. Výstup však může být potvrzen na novém dokladu i tuzemským celním orgánem, jestliže má ověřeno, že zboží vystoupilo z Evropského společenství. V případě, že na daňovém dokladu chybí potvrzení výstupu od tuzemského celního orgánu nebo od celního orgánu výstupního členského státu, může účetní jednotka -plátce prokazovat výstup zboží do třetí země jinými důkazními prostředky. **Jiné důkazní prostředky** lze použít pouze v případě, že daňový doklad nemá náležitosti, to znamená, že byl vystaven a bylo na něm rozhodnuto celním orgánem o propuštění zboží do režimu vývoz.

Vývoz zboží lze prokázat také na základě vývozního JSD vystaveného v jiném členském státě Evropského společenství. Takové přemístění zboží do jiného členského státu, ze kterého je teprve uskutečněn vývoz na základě tam podaného tiskopisu JSD není považováno za přemístění majetku podle § 13 odst. 6 zákona o DPH. Za daňový doklad nelze považovat Tranzitní celní prohlášení, a proto se vývoz zboží v režimu tranzit do daňového přiznání neuvádí.

Tomuto odstavci dle mého názoru odpovídá **situace**, kdy účetní jednotka – plátce DPH dovezla zboží a to bylo propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu. V tomto režimu nevzniká daňová povinnost. Po dvou měsících účetní jednotka - plátce navrhuje ukončení režimu uskladnění v celním skladu a v režimu tranzit vyváží zboží do třetí země za cenu vyšší než zboží pořídil. Do daňového přiznání plátce vývoz neuvede, protože zboží není vyváženo v režimu vývoz, ale v režimu tranzit a plátce nemá daňový doklad.

### Zboží umístěné do svobodného skladu

Odstavec 4 se věnuje zboží umístěnému do svobodného skladu nebo pásma, které se nachází v tuzemsku, a přisuzuje mu stejné postavení z hlediska uplatnění DPH

jako u zboží vyvezeného. Za uskutečněný vývoz s nárokem na osvobození od daně je umístění zboží považováno tehdy, je-li **umístění písemně potvrzeno celním orgánem**.

#### Datum, kdy účetní jednotka přiznává vývoz zboží v daňovém přiznání

V odstavci 5 je stanoveno, že plátce přiznává vývoz zboží v daňovém přiznání **nejdříve za zdaňovací období, ve kterém zboží vystoupilo z území Evropského společenství**.

Vyváží-li účetní jednotka zboží a předkládá vnitrozemskému celnímu úřadu JSD dne 27. ledna 2007, potom toto datum je na razítku celního orgánu, který tento den rozhodl o propuštění zboží do režimu vývoz. Zboží vystoupilo z území Evropského společenství dne 6. února 2007. Účetní jednotka plátce uvede vývoz zboží do daňového přiznání za zdaňovací období únor, tedy do daňového přiznání podaného nejpozději do 25. března 2007.

#### Kdy je možné přiznat nárok na osvobození

Odstavec 6 uvádí, že nárok na osvobození při vývozu zboží je možné přiznat pouze **za předpokladu, že účetní jednotka - plátce může vývoz prokázat**. Týká se to zejména již popsaných případů, kdy daňový doklad nemá náležitosti, zejména chybí údaj o vystoupení zboží z Evropského společenství.

#### Kdy nemá účetní jednotka nárok na vrácení daně

V odstavci 7 je stanoveno, že účetní jednotka – plátce nemá nárok na vrácení daně **u zpět vyváženého zboží z režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení**, pokud měla nárok na uplatnění odpočtu daně při dovozu zboží, které bylo propuštěno do tohoto režimu.

### **6.2.9 Účtování při nákupu a prodeji zboží do členského státu Evropské unie**

Účetní jednotka účtující o zboží způsobem A při **nákupu zboží** např. v Německu od osoby registrované k dani v Německu může při účtování postupovat takto:

- přijatou fakturu z Německa přepočítá podle kursu vyhlášeného Českou národní bankou platného v den přijetí faktury a následně ji zaúčtuje. Je vhodné k účtu 343 – Daň z přidané hodnoty použít analytické členění např. povinnost přiznat daň 343.1 a nárok na odpočet daně 343.2,

- úhradu přijaté faktury zaúčtuje účetní jednotka klasicky,
- v okamžiku, kdy dochází k úhradě přijaté faktury, je nutné přepočítat částku faktury kurzem vydaným Českou národní bankou platným v den úhrady faktury,
- při přepočtu vznikne kursový rozdíl, který je potřeba zaúčtovat. Kursový zisk účetní jednotka ve prospěch účtu 663 – Kursové zisky a kursovou ztrátu zaúčtuje na vrub účtu 563 – Kursové ztráty.

Pokud tato účetní jednotka do Německa **zboží dodala**, zaúčtuje vystavenou fakturu přepočtenou kursem platným ke dni vystavení faktury klasicky. Při úhradě je nutné také tuto vystavenou fakturu přepočítat. Opět vznikne kursový rozdíl, který je třeba zaúčtovat.

#### **6.2.10 Účtování při dovozu a vývozu zboží do zahraničí**

Účetní jednotka účtující o zboží **způsobem A, při vývoz zboží** např. do Švýcarska by měla dle mého názoru postupovat takto:

- vystavenou fakturu zaúčtuje,
- jak již bylo zmíněno výše, vývoz zboží je podle Zákona o DPH od této daně osvobozen, o DPH tedy účetní jednotka neúčtuje,
- při úhradě musí částku faktury přepočítat kurzem platným ke dni úhrady a tím vznikne kursový rozdíl,
- spolu s úhradou faktury zaúčtuje i kursový rozdíl.

Při **dovozu zboží** např. z Číny může tato účetní jednotka postupovat následovně:

- zaúčtuje přijatou fakturu, spolu s ní zaúčtuje DPH a clo. DPH je však nutné vypočítat z částky faktury, ke které je přičtené clo,
- účet 343 je vhodné analyticky rozdělit např. na účty 343.1 a účty 343.2. DPH potom účetní jednotka zaúčtuje na stranu Má Dáti účtu 343.1 a na stranu Dal účtu 343.2,
- při úhradě musí opět částku na faktuře přepočítat, a úhradu faktury včetně kursového rozdílu potom zaúčtuje stejně jako v případě pořízení zboží z jiného členského státu.

Pokud by účetní jednotka účtovala o **zboží způsobem B**, potom by ve všech uvedených případech postupovala stejně jako účetní jednotka účtující o zboží způsobem A, s tím rozdílem, že místo účtu 131 – Pořízení zboží by použila účet 504 – Prodané zboží.

### **6.2.11 Sleva, skonto, bonus a DPH**

#### **Sleva**

V případě slevy musí účetní jednotka rozlišovat:

- zda byla sleva poskytnuta do data uskutečnění zdanitelného plnění,
- nebo až poté, co bylo plnění uskutečněno.

**Sleva poskytnutá do data uskutečnění zdanitelného plnění** a fakturovaná při dodání zboží snižuje základ daně. Neboli DPH podléhá částka snižená o slevu z ceny.

Dojde-li ke **slevě z ceny po datu uskutečnění zdanitelného plnění** a účetní jednotka chce opravit základ daně a výši daně, musí vystavit daňový dobropis. **Daňový dobropis** je jedním z daňových dokladů. Je možné jej vystavit v případě opravy základu daně a výše daně podle Zákona o DPH. Dvě základní situace, kdy k vystavení dobropisu dochází, jsou:

- zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění např. v důsledku reklamace,
- snížení základu daně na základě sjednaných podmínek, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění (sem by mohlo být zařazeno snížení základu daně ve vazbě na cenovou podmínku, kterou odběratel splnil).

**Oprava základu daně** je samostatným zdanitelným plněním, při němž se použije sazba daně platná ke dni uskutečnění původního (opravovaného) zdanitelného plnění. Náležitosti daňového dobropisu (a vrubopisu) stanovuje § 43 zákona o DPH.

V souvislosti s tímto tématem je podle mého názoru zajímavý odst. 5 tohoto ustanovení, podle kterého je možné vystavit jeden daňový dobropis opravující více zdanitelných plnění, ke kterým bylo původně vystaveno více (běžných) daňových dokladů.

### Skonto

Termín skonto se obvykle využívá při uplatňování slev **ve vazbě na platební podmínku**. Např. skonto 5% při platbě uskutečněné do 10 dnů.

Cena zboží ani základ daně z přidané hodnoty se nemění, účetní jednotka - odběratel však v souladu s vůlí účetní jednotky – dodavatele při zaplacení do dohodnuté lhůty zaplatí méně.

### Bonus

Tento termín je používán zejména v případech, kdy účetní jednotka **odměňuje věrné zákazníky**, např. při překročení určitého množství odebraného zboží.

Bonus coby **finanční odměna odběratelům** samozřejmě nemá vliv na základ daně z přidané hodnoty u dříve dodaného zboží. Bonus sám o sobě nepodléhá DPH, protože se nejedná o platbu za zdanitelné plnění.

Účetní jednotka – dodavatel své odběratele plní určitá kritéria (překročení odběru zboží) nemusí „odměňovat“ přímo finanční částkou, ale i slevou na dříve dodané zboží. Podle dřívějších výkladů Ministerstva financí v tomto případě (např. uvedené překročení množství odebraného zboží) nejde o platební podmínku, ale o **tzv. cenovou podmínku**. Pouze snížení základu daně v souvislosti s cenovou podmínkou je důvodem pro vystavení dobropisu, a znamená tedy i změnu ve výši uplatnění DPH.

Slevy, skonta a bonusy uplatňované po uskutečnění zdanitelného plnění **nesouvisí s kvalitou zboží**. Jejich uplatňování nesmí být zaměňováno s dodatečnou změnou ceny jako důsledku reklamace.

### **6.2.12 Zvláštní režim**

Účetní jednotky, které obchodují s použitým zbožím, se mohou řídit tzv. „**zvláštním režimem**“. V praxi to znamená, že odvádějí DPH pouze z rozdílu mezi výkupní a prodejní cenou zboží. Při uplatňování zvláštního režimu nesmí účetní jednotka na daňovém dokladu uvést DPH (kupující nemá nárok na odpočet daně).

Zvláštní režim je účetními jednotkami využíván především při prodeji zboží neplátcům DPH. Naopak při prodeji plátcům DPH je výhodnější neuplatnit zvláštní režim a zdanit celou prodejní cenu. Celková fakturovaná částka je vyšší, ale kupující si zaplacenou DPH uplatní na vstupu.

## 7. PRAKTICKÁ ČÁST

V teoretické části je analyzováno zboží v maloobchodě a problematické situace jeho prodeje v účetních a daňových souvislostech. Cílem praktické části je zhotovit rešerši problémů souvisejících s prodejem zboží. Na základě analýzy těchto problémů je setřídít a najít způsoby řešení, které by vyhovovaly platným předpisům i obchodní praxi.

### PŘEHLED NEJČASTĚJI SE VYSKYTUJÍCÍCH PROBLÉMŮ V PRAXI

1. Účetní jednotky mají nejčastěji problémy s pořízením a dodáním zboží do států Evropské unie, dovozem a vývozem zboží do třetích zemí a s dopady těchto operací do daně z přidaného hodnoty.
2. Dále jsou také problematické situace, ve kterých účetní jednotky provádějí směnu zboží s obchodníky ze členských zemí Evropské unie. V této souvislosti řeší především, jak by při těchto operacích měly postupovat z hlediska DPH.
3. Některé účetní jednotky dodávají tuzemským zákazníkům zboží a často mívají problém s určením data zdanitelného plnění.
4. V praxi jsou v obchodních vztazích velmi často využívány slevy, skonta a bonusy. Tato zvýhodnění mají ve většině případů dopad do DPH a řada účetních jednotek nemá v této problematice jasno.
5. V praxi se účetní jednotky setkávají s reklamacemi. I v této oblasti se vyskytují problémy z důvodů nejasností v postupování v souvislosti s DPH.
6. Účetní jednotky také mohou prodávat zboží na dobírku. Obvykle si nejsou jisty, na jaké účty a s jakou sazbou DPH mají účtovat např. poštovné.
7. V poslední době je mezi účetními jednotkami velice rozšířené tzv. všimné. Jedná se o takové případy, kdy účetní jednotka poskytuje své zboží zákazníkům za symbolickou cenu, přičemž toto zboží nakoupila za cenu daleko vyšší. V této situaci mají účetní jednotky opět problémy s postupy z hlediska DPH.
8. V praxi vzniká problém i při pořizování zboží, protože účetní jednotky často nevědí, které výdaje související s pořízením zboží mohou zahrnout do daňových výdajů.

9. Z hlediska účetnictví si účetní jednotky zpravidla nejsou jisty, jak postupovat při pořízení zboží do konsignačního skladu a dále jak účtovat příjmy plateb platebními kartami.
10. U zboží, které účetní jednotky obdržely od dodavatele zdarma, vzniká problém s tím, zda se jedná o dar nebo nepeněžní příjem.

Jednotlivé problematické okruhy jsou níže podrobněji analyzovány a z několika jejich možných řešení jsou vybrána ta, která jsou podle mého názoru nejvhodnější.

## **7.1 Pořízení zboží ze států Evropské unie**

Účetní jednotky v praxi pořizují zboží z členských států Evropské unie velice často. S tímto pořízením souvisí řada problémů. Z mnoha problematických situací byly vybrány pouze některé a to ty, jejichž řešení považuji za složité či sporné. Jedná se především o tyto **problematické oblasti**:

- za jaké zdaňovací období uvést v daňovém přiznání pořízení zboží, pokud došlo k dodání zboží i k vystavení daňového dokladu v jednom měsíci, nebo pokud byl doklad vystaven až v měsíci následujícím po dodání zboží,
- jak postupovat, pokud z určité příčiny nedoručí dodavatelem k vystavení daňového dokladu,
- pořízení zboží ze států EU prostřednictvím kamiónových dodávek.

### **7.1.1 Za jaké zdaňovací období uvést v daňovém přiznání pořízení zboží**

V praxi se nejčastěji setkáváme s takovými případy, kdy účetní jednotka pořizuje zboží např. z Německa od osoby registrované k dani. **V jednom zdaňovacím období dojde k dodání i k vystavení daňového dokladu.** Zboží bylo odesláno např. 20. 5. 2007, daňový doklad bude následně vystaven dne 27. 5. 2007, a toto datum bude na daňovém dokladu také uvedeno.

Pro danou účetní jednotku navrhuji toto řešení:

Účetní jednotka - pořizovatel použije pro přepočtení cizí měny kurz používaný v účetnictví ke dni 27. 5. 2007. Dne 20. 5. 2007 **zaúčtuje** přijetí zboží na sklad na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a ve prospěch účtu 131 – Pořízení zboží. Dne 27. 5. 2007 zaúčtuje přijatou fakturu – daňový doklad, a to zápisem na vrub účtu 131 a souvztažně ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé. DPH k tomuto dokladu zaúčtuje na vrub i ve prospěch účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Je vhodné, aby účetní jednotka k tomuto účtu použila analytickou evidenci.

Pořízení zboží bude uvedeno v **daňovém přiznání za květen 2007**. Pořizovatel neuvádí zboží do souhrnného hlášení, protože to je povinností dodavatele. Účetní jednotka je povinna podle § 35 odst. 2 zákona o DPH doplnit do dokladu nebo do evidence sazbu daně, základ daně a daň v české měně, jednotkovou cenu a datum uskutečnění pořízení. Nárok na odpočet uplatní na základě § 73 odst. 7 zákona o DPH, který stanoví, že nárok na odpočet má plátce při pořízení zboží z jiného členského státu, pokud mu při tomto pořízení vznikla povinnost přiznat daň. Plátce pak nárok na odpočet prokazuje daňovým dokladem podle § 35 zákona o DPH, který musí být zaúčtován, případně evidován.

**Odlíšná situace** nastává, pokud **dodavatel vystaví daňový doklad až v následujícím zdaňovacím období**, např. až 3. 6. 2007.

Dle mého názoru je řešení této situace následující:

Dnem uskutečnění zdanitelného plnění zůstává den 20. 5. 2007. Účetní jednotka – pořizovatel však přizná pořízení zboží až k datu 3. 6. 2007, tzn. v daňovém přiznání za červen. Plátce použije kurz ke dni 3. 6. 2007, protože to je den, na který se vztahuje povinnost přiznat daň.

**7.1.2 Dodavatel nevystaví daňový doklad**

Také může nastat situace, že z příčiny určitých obchodních nesrovnalostí dodavatel nevystaví daňový doklad ani do 5. 6. 2007.



Zde je dle mého názoru třeba podotknout, že při pořízení zboží z jiného členského státu vzniká plátcí daně povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. V tomto případě se tedy vyskytuje **problém, ke kterému dni je plátcce povinen přiznat daň.**

Navrhuji toto řešení:

Účetní jednotka – pořizovatel použije pro přepočítání cizí měny kurz platný k 15. 6. 2007. Pro tuto účetní jednotku tak může vzniknout komplikace, protože přiznává daň a přitom nemusí znát přesnou hodnotu dodávky zboží. Základ daně a daň tedy určí podle jí dostupných informací, např. podle dodacího listu, podle smluvních podmínek, nebo podle ceny z minulých dodávek. Pokud následně dodavatel zašle daňový doklad s datem vystavení v měsíci červnu, bude daň odvedena za správné zdaňovací období a plátcí vzniká ve stejném zdaňovacím období i nárok na odpočet.

**7.1.3 Pořízení zboží z EU prostřednictvím kamiónových dodávek**

České účetní jednotky také často pořizují zboží od výrobců z členských států Evropské unie prostřednictvím kamiónových dodávek. **Dopravu od výrobce zajišťuje přímo zákazníkům té dané účetní jednotky v ČR český dopravce.** Ten českým účetním jednotkám fakturuje v Kč. Takovýto obchod může probíhat např. takto:

1. zboží je naloženo a odvezeno kamiónem od výrobce např. 31. 7. 2007 a dopravce dodá zboží zákazníkovi např. v Roudnici (vykládka kamiónu) 1. 8. 2007,
2. dodavatel vystaví fakturu s datem 31. 7. 2007, takže jeho fakturu s částkou v eurech účetní jednotka přepočte na Kč, dopočte 19 % DPH a zahrne do přiznání k DPH za měsíc červenec,
3. při vystavení faktury na zákazníka za kamiónovou dodávku zboží uvede účetní jednotka jako datum uskutečnění zdanitelného plnění 1. 8. 2007 s přihlédnutím k Zákonu o DPH, kde je uvedeno, že dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník,
4. mezi účetní jednotkou a zákazníkem v Roudnici probíhá dodání zboží v tuzemsku.

V tuto chvíli české účetní jednotky mohou řešit komplikaci, která se týká toho, zda mohou nebo nemohou uvést na jimi vydanou fakturu datum uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2007. Tedy datum, kdy zboží zákazníkovi předaly.

Pro výše uvedený případ uvádím toto řešení:

Podle § 25 odst. 1 zákona o DPH vzniká plátcí povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl daňový doklad vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, nebo k patnáctému dni následujícího měsíce po pořízení zboží, pokud nebyl do tohoto dne vystaven daňový doklad.

Pro přiznání daně tedy není určující den zaplacení ani den dodání a pořízení zboží, ale fakticky jeden z uvedených dní. V návaznosti na to je dle mého názoru nutno respektovat pravidla platná pro přepočtení cizí měny na české koruny, která jsou uvedena v § 4 zákona o DPH. Podle těchto pravidel při přepočtu cizí měny na české koruny použije česká účetní jednotka kurz devizového trhu vyhlášený ČNB a platný pro osobu provádějící přepočtení ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, případně platný ke dni vzniku povinnosti přiznat osvobození od daně např. při dodání zboží do jiného členského státu. Za tento platný kurz se považuje jak aktuální denní kurz vyhlášený ČNB k tomuto dni, tak i pevný kurz platný k tomuto dni stanovený podle účetních předpisů.

**Za den pořízení zboží** se považuje den uskutečnění zdanitelného plnění, tj. den dodání, který se stanoví obdobně podle § 21 zákona o DPH. Je jím vlastně den, kdy pořizovatel může nakládat se zbožím jako vlastník.

Daň je účetní jednotka, která pořizuje zboží, povinna uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, kdy jí vznikla povinnost ji přiznat podle § 25 odst. 1 zákona o DPH.

V konkrétním uvedeném případě to znamená, že **povinnost přiznat** daň při pořízení zboží z členského státu vznikla české účetní jednotce k datu 31. 7. 2007, kdy byla dodavatelem z členského státu vystavena faktura jako daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 35 zákona o DPH. Z toho vyplývá, že povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu jí vzniká

**v daňovém přiznání za měsíc červenec 2007** a ve stejném zdaňovacím období může uplatnit nárok na odpočet daně.

Při přiznávání daně **u navazujícího dodání zboží** v tuzemsku musí prodávající, který je plátcem daně, postupovat podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 zákona o DPH, podle toho, zda **vede účetnictví nebo pouze daňovou evidenci**.

Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH je **plátce, který vede účetnictví**, povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Daň je plátce povinen uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Podle § 21 odst. 3 zákona o DPH plátcům, kteří v souladu s příslušnými předpisy nevedou účetnictví, ale pouze **daňovou evidenci**, nevzniká povinnost přiznávat daň z plateb přijatých před uskutečněním zdanitelného plnění, tato povinnost přiznat daň jim vzniká až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

**Při prodeji zboží** mezi účetními jednotkami, který je uskutečňován na základě kupní smlouvy podle obchodního zákoníku, se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, tj. dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. V uvedeném případě to znamená, že povinnost přiznat daň vzniká účetní jednotce při prodeji zboží, které pořídila z jiného členského státu, v tuzemsku k datu jeho dodání, pokud vede daňovou evidenci nebo pokud vede účetnictví, ale nepřijala platbu předem. **Dnem dodání je den 1. 8. 2007, kdy zboží v tuzemsku převzal kupující. Povinnost přiznat daň na výstupu** z tohoto prodeje tedy vznikne prodávajícímu za výše uvedených podmínek **v daňovém přiznání za měsíc srpen 2007**. Pokud by došlo k předání zboží 31. 7. 2007, vznikla by tato povinnost již v daňovém přiznání za měsíc červenec 2007.

Jiná situace by nastala tehdy, pokud by si **zákazník zajišťoval dovoz od výrobce sám**.

#### Návrh řešení:

Dle mého názoru je tato **situace problematická** v tom, že z hlediska uplatnění DPH v členském státě by mohlo být dodání zboží od výrobce z členského státu české

účetní jednotce, která zboží prodá dalšímu českému zákazníkovi, posouzeno jako dodání zboží s místem plnění v jiném členském státě, na které se nevztahuje osvobození od daně jako na intrakomunitární dodávku, a to vzhledem k tomu, že zboží by si ze skladu výrobce převzal přímo zákazník.

## **7.2 Dodání zboží do států Evropské unie**

České účetní jednotky ze států Evropské unie zboží pouze nepořizují, ale také do těchto států zboží dodávají.

Za předpokladu, že účetní jednotky, plátcí DPH, budou při uplatňování daně při dodání zboží do jiného členského státu respektovat obecná pravidla stanovená Zákonem o DPH, která byla popsána v předchozí kapitole, neměly by jim při uplatňování daně vznikat problémy. V praxi se však účetní jednotky mohou při dodávání zboží do jiného členského státu setkat s postupy, které nejsou v souladu se zákonem a mohou tedy účetním jednotkám při obhajování správnosti uplatnění osvobození od daně způsobovat problémy. Jedná se především o postupy v těchto problematických situacích:

- při dodání zboží do států EU, přičemž česká účetní jednotka požaduje platbu předem, neboli zálohu,
- při dodání zboží do členského státu, kdy není vystaven daňový doklad.

### **7.2.1 Dodání zboží do členské země Evropské unie, přičemž česká účetní jednotka požaduje platbu předem (zálohu)**

Nejčastější případ dodání zboží do států Evropské unie je takový, že česká účetní jednotka, plátce DPH, dodává pravidelně zboží do členského státu osobě registrované k dani. Česká účetní jednotka obvykle vyžaduje platby předem (zálohy), tj. platby před uskutečněním zdanitelného plnění (dodání zboží). Tuto platbu předem ve výši 1 000 EUR obdržel např. 10. 6. 2007. Zboží má být dodáno v celkové hodnotě 2 000 EUR a k jeho dodání dojde 20. 7. 2007.

Navrhují při řešení postupovat následovně:

Před řešením tohoto případu by měla dle mého názoru účetní jednotka zauvažovat nad tím, zda se jedná o **případ, který je předmětem daně**.

Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je předmětem daně dodání zboží nebo nemovitosti, anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. V tomto případě se tedy jedná o předmět daně, neboť dodání zboží má místo plnění v tuzemsku podle § 7 odst. 2 zákona o DPH, tj. kde se zboží nachází v momentě předání k přepravě.

Dále by si účetní jednotka měla položit otázku, zda se jedná o **zdanitelné plnění nebo o plnění osvobozené**.

Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH pro osvobození musí platit, že zboží musí být dodáno plátcem DPH. Dále musí být zboží dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě a zároveň musí být prokázáno, že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno. Musí tedy být prokázán pohyb zboží. Z toho vyplývá, že v tomto případě bude fakturace bez české daně z přidané hodnoty.

Vzhledem k tomu, že česká účetní jednotka přijímá platbu předem (zálohu), musí si uvědomit, zda **má či nemá povinnost vystavit** na tuto platbu **daňový doklad**.

Podle § 34 odst. 1 zákona o DPH je povinen vystavit daňový doklad ten plátcem, který dodává zboží do jiného členského státu, a na kterého se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Plátcem je povinen vystavit daňový doklad za každé dodání zboží, a to nejpozději do 15 dnů od data uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu. V tomto případě česká účetní jednotka, která je příjemce platby předem, není povinna vystavit do 15 dnů od přijetí této platby daňový doklad.

Dále by česká účetní jednotka měla vědět, **kdy je povinna přiznat plnění do daňového přiznání**.

Uskutečnění plnění při dodání zboží do jiného členského státu se stanoví podle § 22 odst. 3 zákona o DPH. Tento paragraf uvádí, že při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění buď dnem vystavení daňového dokladu, pokud byl tento doklad vystaven plátcem před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo

zboží dodáno do jiného členského státu, nebo k 15. dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží dodáno do jiného členského státu.

Tudíž pokud účetní jednotka nevystavila daňový doklad na přijatou zálohu a přitom ani nedošlo k dodání zboží, nevzniká jí povinnost přiznat osvobozené dodání. Záloha bez dokladu nevygeneruje povinnost přiznat daň.

Pokud účetní jednotka po dodání zboží, které proběhlo 20. 7. 2007 vystaví za uskutečněné dodání zboží daňový doklad např. dne 21. 7. 2007, může podle mého názoru při **účetování** postupovat takto:

- dne 10. 6. 2007 zaúčtuje zálohu ve výši 1 000 EUR na vrub účtu 221 – Bankovní účty a ve prospěch účtu 324 – Přijaté zálohy.
- výši zálohy přepočte kurzem platným ke dni jejího přijetí,
- dne 20. 7. 2007 zaúčtuje vystavení daňového dokladu ve výši 2 000 EUR na vrub účtu 311 – Odběratelé a ve prospěch účtu 604 – Tržby za zboží,
- částku vystaveného dokladu přepočítá účetní jednotka opět kurzem platným v den jeho vystavení,
- dále je třeba, aby účetní jednotka zúčtovala zálohu ve výši 1 000 EUR. Částku zálohy zaúčtuje na vrub účtu 324 a ve prospěch účtu 311,
- úhradu vystavené faktury ve výši 1 000 EUR zaúčtuje na vrub účtu 221 a ve prospěch účtu 311,
- částku faktury opět přepočte devizovým kurzem,
- z důvodu přepočtu vystavené faktury a její úhrady na české koruny vznikne kursový rozdíl. Kursový zisk účetní jednotka zaúčtuje ve prospěch účtu 663 a kursovou ztrátu na vrub účtu 563.

### **7.2.2 Zboží bylo dodáno, ale nebyl vystaven daňový doklad**

V praxi se často stává, že účetní jednotky dodají zboží do členského státu osobě registrované k dani, ale z různých důvodů (např. nevyjasněné obchodní a cenové podmínky) nevystaví daňový doklad. Nabízí se **otázka, kdy** je v tomto případě účetní jednotka povinna **přiznat osvobozené plnění**.

V této situaci by měla účetní jednotka dle mého názoru postupovat takto:

Pokud není vystaven daňový doklad po uskutečnění dodávce zboží do jiného členského státu, je účetní jednotka povinna postupovat podle § 22 odst. 3 písm. b) zákona o DPH. To znamená, že musí přiznat uskutečnění tohoto dodání k 15. dni měsíce, který následuje po měsíci fyzického dodání. Pokud by účetní jednotka dodala zboží např. 20. 7. 2007, musela by přiznat dodání zboží k 15. 8. 2007. Dodání bude přiznáno za měsíc srpen a do souhrnného hlášení uvedeno za 3. čtvrtletí.

Další otázkou je, jak bude účetní jednotka postupovat při **úctování**, když nemá daňový doklad, ale případně pouze dodací list.

V tomto případě navrhuji toto řešení:

K 20. 7. 2007 zaúčtuje účetní jednotka pouze úbytek zboží ze skladu. Daňový doklad zaúčtuje až po jeho vystavení.

### **7.3 Dovoz zboží ze třetích zemí**

Stejně tak často jako účetní jednotky pořizují zboží ze států Evropské unie, dochází i dovozu zboží. U dovozu zboží může nastat řada situací, s nimiž si účetní jednotky neví rady. Jde především o tyto problematické případy:

- jak zaúčtovat zboží při dovozu,
- jak postupovat, je-li dovoz spojen s přepravou zboží,
- jak postupovat, je-li dovezené zboží v tuzemsku nejdříve propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu a následně je propuštěno do celního režimu tranzit.

#### **7.3.1 Jak zaúčtovat pořízení zboží při dovozu**

Pokud účetní jednotka – plátce DPH dováží zboží ze třetích zemí, obdrží nejčastěji tyto doklady:

1. fakturu od zahraničního dodavatele,
2. výpis z BÚ – platba dodavateli,
3. JSD (kde je uvedena celní hodnota zboží),

4. fakturu za dopravu s DPH 0,- Kč od české firmy,
5. fakturu za celní odbavení s DPH 0,- Kč od české firmy.

V souvislosti s těmito doklady potom řeší, jak toto vše zaúčtovat, zda na účet pořízení zboží účtovat celní hodnotu zboží podle JSD, nebo hodnotu zboží přepočtenou pevným kurzem podle faktury, a jak vypočítat DPH.

#### **Z hlediska účetnictví navrhuji toto řešení:**

V účetnictví je nakupované zboží oceňováno pořizovací cenou, tj. cenou pořízení a náklady s pořízením souvisejícími. Jde tedy o fakturovanou cenu dodavatelem, clo, dopravu a placené služby související s pořízením zboží (faktura za celní odbavení). Faktura v cizí měně se ocení kurzem ČNB denním, nebo pevným kurzem podle zákona o účetnictví, a zaúčtuje se klasicky.

Ocenění v JSD slouží zejména k výpočtu DPH, která je tak vyměřena v Kč. Dále se v účetnictví nepoužívá. **Při úhradě závazku v cizí měně**, který byl oceněn výše uvedeným postupem v Kč, **ocení** účetní jednotka **úhradu kurzem ČNB denním či pevným**, a případně vzniklý kursový rozdíl výsledkově vyúčtuje. Pokud účetní jednotka nemá devizový účet a úhradu provádí z korunového účtu, je úhrada oceněna kursem banky, která devizy vlastně účetní jednotce prodala a rovněž se vyúčtuje výsledkově kursový rozdíl.

#### **Z hlediska DPH je dle mého názoru vhodné postupovat při řešení tohoto případu takto:**

**Základem daně** z přidané hodnoty **při dovozu zboží** je podle § 38 odst. 1 zákona o DPH součet základu pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, příslušné spotřební daně a vedlejších výdajů, které jsou vynaloženy při přepravě až do prvního místa určení v tuzemsku, odkud již nebyly zahrnuty do základu pro výpočet cla.

**První místem určení**, které je klíčovým pojmem pro stanovení základu daně při dovozu, je pro účely DPH místo uvedené v přepravním dokladu, na jehož základě je zboží dováženo do dovážejícího členského státu. Pokud toto místo není v přepravním dokladu uvedeno, považuje se za první místo určení, první přeložení tohoto zboží v dovážejícím členském státě, tj. v tuzemsku.



Pokud bude zboží dováženo např. letecky a v Praze bude přeloženo na kamion a dovezeno do Liberce, je první místo určení v Liberci, jestliže bude uveden v přepravním dokladu. Jestliže by Liberec v přepravním dokladu nebyl uveden, prvním místem určení by byla Praha, kde bylo zboží přeloženo z letadla do kamionu. Pro přepočítání základu daně se použije podle § 4 odst. 4 zákona o DPH kurz stanovený podle celních předpisů.

Tato problematika je velmi složitá, proto považuji za vhodné, ilustrovat ji na **konkrétním případu**.

Např. účetní jednotka se sídlem v tuzemsku, která je plátcem daně, dovezla od výrobce ze třetí země zboží, jehož cena byla výrobcem stanovena ve výši 100 000 USD včetně nákladů na jeho leteckou přepravu. Zboží bylo dovozci celním úřadem propuštěno do režimu volného oběhu dne 10.8. 2007 a celní úřad vyměřil pouze clo, protože dovozce je plátcem daně. Zboží bylo dopraveno letecky do Prahy a z Prahy převezeno do Liberce, který byl v přepravním dokladu uveden jako první místo určení v tuzemsku. Přepravu zboží z Prahy do Liberce kamionem zajišťovala pro dovozce česká spediční společnost, která je plátcem daně, a která zároveň vyřídila veškeré celní záležitosti s příslušným celním úřadem. Celní hodnota zboží by byla při celním kurzu 22,50 Kč/USD stanovena ve výši 2 250 000 Kč, a při celní sazbě 10% by clo činilo 225 000 Kč.

Navrhuji toto řešení:

**Základem pro výpočet daně**, kterou musí dovozce přiznat v daňovém přiznání, by tedy byla částka odpovídající součtu celní hodnoty a cla, tj. částka 2 475 000,- Kč a vedlejších výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku. Tyto náklady na přepravu zboží z Prahy do Liberce činily 20 000,- Kč a odměna za celní odbavení činila 5 000,- Kč. Tyto částky byly účtovány spediční firmou bez daně, protože jsou podle § 69 zákona o DPH osvobozeny od daně. **Základ daně** tedy činil 2 500 000,- Kč a při sazbě 19 % by **daň** činila 475 000,- Kč. V uvedené výši účetní jednotka jako dovozce zboží musí přiznat daň, a to v daňovém přiznání za měsíc srpen 2007, kdy bylo zboží propuštěno do volného oběhu, a ve stejném zdaňovacím období může v daňovém přiznání uplatnit nárok na odpočet daně.

### **7.3.2 Dovoz zboží spojený s přepravou**

Další problematická situace může nastat tehdy, když je dovoz zboží spojen s přepravou.

Přeprava při dovozu je **osvobozena** od daně, jsou-li splněny dvě podmínky:

- je potvrzený přepravní doklad vstupním pohraničním celním úřadem Společenství,
- nárok na osvobození od daně vzniká plátcí pouze v případě, že přeprava při dovozu (resp. její cena) vstupuje do základu daně dovezeného zboží.

**Základem daně** dovezeného zboží při dovozu je součet základu pro vyměření cla, vedlejších výdajů vynaložených na dovoz zboží, dovozního cla a spotřební daně. Do vedlejších výdajů se zahrnuje i cena za dopravu do prvního místa určení v tuzemsku. Do základu pro vyměření cla vstupuje cena za část dopravy z místa nakládky ve třetí zemi po místo vstupu zboží na území Společenství. Do základu daně pak vstupuje samostatně ještě cena za přepravu z místa vstupu zboží na území Společenství do místa prvního určení. Z toho vyplývá, že cena za přepravu zboží z místa nakládky do místa prvního určení vstupuje celá do základu daně dovezeného zboží.

### **7.3.3 Dovezené zboží je v tuzemsku nejdříve propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu a následně je propuštěno do celního režimu tranzit a v jeho průběhu dojde k prodeji zboží**

Může dojít i k situaci, kdy účetní jednotka – plátce DPH doveze zboží ze třetích zemí a to je v tuzemsku nejprve propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu. Uvedený celní režim je následně na návrh účetní jednotky ukončen a zboží je navrženo a propuštěno do celního režimu tranzit. V průběhu celního režimu tranzit dojde k prodeji zboží na základě kupních smluv, a to osobám registrovaným k dani v jiných členských státech EU a zahraničním osobám povinným k dani.

Účetní jednotky často neví, **jaké daňové důsledky** lze podle Zákona o dani z přidané hodnoty z těchto obchodních transakcí odvozovat.

Mnou navrhované řešení je takovéto:

Zboží nakoupené účetní jednotkou ve třetí zemi je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu. Tento režim není ukončen žádným z celních režimů, s nimiž Zákon o dani z přidané hodnoty spojuje vznik daňové povinnosti, ale je

nahrazen režimem tranzit, za jehož existence dochází na území České republiky k prodeji zboží osobám registrovaným k dani v jiném členském státě EU nebo zahraničním osobám. Ze skutečnosti, že Zákon o dani z přidané hodnoty nevymezuje, že by předmětem daně v případě dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, bylo pouze dodání zahraničního zboží, které bylo propuštěno do volného oběhu, vyplývá, že **dodání každého zboží plátcem daně s místem plnění v tuzemsku, se stává předmětem daně.**

**Místem plnění** je v daném případě tuzemsko. Výše uvedená operace není realizována v celním režimu vývoz, a proto dodání zboží účetní jednotkou zahraniční osobě povinné k dani podléhá zdanění v tuzemsku. Dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě je **osvobozeno od daně.**

Podle mého názoru může při výše popsaných transakcích docházet k **nesrovnalostem v údajích vykázaných osobami registrovanými k dani v jednotlivých státech**, kdy např. plátce daně uvede dodání zboží do daňového přiznání a souhrnného hlášení, zatímco příjemce zboží – osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, pořízení zboží od osoby registrované v České republice daňově nevykazuje, protože přijaté zboží nemá tzv. status zboží EU (např. zboží v EU vyrobené nebo zboží původem z třetí země již propuštěné do volného oběhu), ale má status tzv. zahraničního zboží. Uvedenou transakci bude reflektovat pouze změna celního režimu volný oběh namísto dosavadního režimu tranzit, a na osobu registrovanou k dani v jiném členském státě bude dopadat daňová povinnost pouze z titulu dovozu zboží.

V případě opačném, kdy příjemcem zboží bude u těchto transakcí český plátce daně, bude nucen přiznat pořízení zboží a současně bude mít daňovou povinnost. Fakticky tak dochází **ke dvojímu zdanění**, které je v některých státech EU eliminováno výše uvedeným způsobem.

## **7.4 Vývoz zboží do třetích zemí**

Existuje řada nejasností, které mají účetní jednotky v oblasti vývozu zboží do třetích zemí. Většina nejasností nastává při:

- určení, je-li vývoz zboží v souladu se Zákonem o DPH,

- zprostředkování vývozu zboží do třetí země pro účetní jednotku ze třetí země,
- zprostředkování vývozu zboží do třetí země účetní jednotkou ze třetí země,
- spojení vývozu s přepravou zboží.

V případě, kdy účetní jednotka vyveze zboží do třetí země a výstup zboží je potvrzen vnitrozemským celním úřadem na vývozním JSD, kdy celní úřad rozhodl o režimu vývoz a na základě sdělení výstupního pohraničního celního orgánu členského státu, ze kterého zboží vystoupilo do třetí země, potvrdil výstup zboží, je daňovým dokladem JSD a **vývoz je osvobozen od daně.**

#### **7.4.1 Vývoz zboží v souladu se Zákonem o DPH**

V praxi nastává mnoho situací, kdy není zcela jasné, zda je daný vývoz zboží v souladu se Zákonem o DPH.

Jednou z těchto situací může být případ, kdy účetní jednotka prodává zboží do třetí země, podá vývozní tiskopis JSD, ale **přepřavu si zajišťuje kupující**, který uzavřel smlouvu o přepravě věci se spedicí z třetí země, a ta uzavřela obdobnou smlouvu s dopravcem ze třetí země. Pro zboží přijede dopravce ze třetí země, přičemž kupující nemá v tuzemsku sídlo, provozovnu ani místo pobytu.

Takovýto vývoz **je dle mého názoru v souladu** s § 66 zákona o DPH a účetní jednotka, která zboží vyváží, toto zboží osvobodí.

Další případ, je takový, že **účetní jednotka prodává zboží osobě, která není registrovaná k dani v žádném členském státě**, ale tato osoba **požaduje dopravení zboží do třetí země**. Účetní jednotka podá vývozní JSD a zajistí dopravu přes spediční firmu do třetí země. Faktura je však vystavena osobu neregistrovanou k dani v žádném členském státě.

I v tomto případě **je vývoz v souladu** s § 66 zákona o DPH, protože dochází k výstupu zboží do třetí země.

#### **7.4.2 Zprostředkování vývozu zboží tuzemskou účetní jednotkou pro účetní jednotku ze třetí země do třetí země**

Pokud účetní jednotka – plátce DPH se sídlem na území ČR (účetní jednotka A) zprostředkuje vývoz zboží do třetí země pro účetní jednotku se sídlem ve třetí zemi (účetní jednotka B), mohou nastat tyto situace:

1. Účetní jednotka zprostředkující vývoz zboží (A) fakturuje účetní jednotce ze třetí země (B) zprostředkovatelskou provizi za zprostředkování prodeje zboží z ČR do třetí země v eurech (sehnání účetní jednotky – dodavatele, plátce DPH v ČR (C)).
2. Účetní jednotka – dodavatel (C) fakturuje účetní jednotce ze třetí země (B) vývoz zboží.

Účetní jednotka – dodavatel (C) nemá s účetní jednotkou ze třetí země (B) žádnou smlouvu ani fakturu. V této souvislosti často účetní jednotky řeší otázky:

- a) Která firma fakturuje s DPH (účetní jednotka dodavatel (C), účetní jednotka zprostředkující vývoz zboží (A), obě, žádná)?
- b) Do jakého řádku v přiznání k DPH je třeba uvádět toto zdanitelné plnění, popř. osvobozené plnění u účetní jednotky – dodavatele(C), u účetní jednotky zprostředkující vývoz zboží (A)?
- c) Je třeba dokládat tuto transakci a čím (Intrastat, souhrnné hlášení, jiné) u účetní jednotky zprostředkující vývoz zboží (A), u účetní jednotky – dodavatele (C)?
- d) Je třeba vyplňovat formulář JSD, popř. jiný podobný u účetní jednotky – dodavatele (C)?
- e) Je nutné na fakturách uvádět kurzy v eurech i v Kč a k jakému dni u účetní jednotky – dodavatele (C) i účetní jednotky, která zprostředkuje vývoz zboží (A)?

#### **Pro uvedenou situaci navrhuji toto řešení:**

Účetní jednotka – dodavatel (**účetní jednotka C**) uskutečňuje vývoz zboží, který je podle zákona o DPH osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně. Podle § 66 odst. 3 zákona o DPH je vývoz uskutečněn, pokud je zboží propuštěno do celního režimu vývoz, zboží vystoupilo do třetí země a výstup zboží je potvrzen na daňovém dokladu, kterým je podle

§ 30 zákona o DPH vývozní JSD, případně jiné rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu vydané celním orgánem. Není-li výstup zboží celním orgánem potvrzen, plátce prokazuje splnění podmínky výstupu zboží do třetí země jinými důkazními prostředky.

Vývoz zboží vykáže firma v přiznání k DPH nejdříve ke dni výstupu vyváženého zboží z území Evropského společenství do třetí země, **do souhrnného hlášení ani do Intrastatu** se vývoz zboží do třetí země **neuvádí**.

Do **daňového přiznání** uvede účetní jednotka – dodavatel (účetní jednotka C) statistickou hodnotu z vývozního JSD přepočtenou podle celních předpisů na českou měnu.

Účetní jednotka, která zprostředkuje vývoz zboží (**účetní jednotka A**), poskytuje zprostředkovatelskou službu a ve většině případů přitom nejedná jménem a na účetní jednotky ze třetí země (B), a proto se místo plnění nestanoví podle § 10 odst. 12 zákona o DPH, ale podle § 9 zákona o DPH, tedy podle sídla poskytovatele, tzn. že **místo plnění je v tuzemsku**.

Uvedenou službu by mělo být možno za splnění příslušných podmínek uvedených v § 69 zákona o DPH osvobodit od daně jako **službu přímo vázanou na vývoz zboží**. Tyto služby se vykazují v přiznání k DPH. Podle § 63 odst. 2 zákona o DPH by měly být vykázány ke dni uskutečnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně je účetní jednotka povinna uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat toto plnění. Pro přepočet cizí měny na české koruny by měla účetní jednotka podle § 4 odst. 4 zákona o DPH použít kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat osvobození od daně. Podle výkladu MF může být použit jak denní kurz vyhlášený ČNB k tomuto datu, tak i pevný kurz podle účetních předpisů.

#### **7.4.3 Zprostředkování vývozu zboží pro tuzemskou účetní jednotku do třetí země účetní jednotkou ze třetí země**

Může nastat i situace, kdy dodávku zboží do třetí země zprostředkuje pro českou účetní jednotku na základě mandátní smlouvy účetní jednotka ze třetí země, a tato

zahraniční účetní jednotka požaduje provizi. Nabízí se otázka, jestli tato provize podléhá české DPH s následnou možností odpočtu.

Navrhuji toto řešení:

V tomto případě vzniká české účetní jednotce, jako příjemci služby, podle mého názoru **povinnost priznat daň z této zprostředkovatelské služby**. A to z toho důvodu, že se jedná o poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, a tato služba spočívá v zajištění zboží, a tudíž je místem plnění u této služby místo, tam, kde je uskutečněno dodání zboží.

**Místo plnění** se v tomto případě stanoví podle § 10 odst. 12 písm. c) zákona o DPH. Jestliže se jedná o dodání zboží z tuzemska do třetí země, místo plnění bude jak pro dodání zboží, tak i pro službu spočívající v jeho zajištění v tuzemsku, kde je zahájena přeprava dodávaného zboží.

Daň česká účetní jednotka přizná z provize, kterou zaplatila zahraniční účetní jednotce se sazbou 19%. Jsou-li splněny obecné zákonné podmínky, pak jí ve stejné výši vzniká **nárok na odpočet daně**.

#### **7.4.4 Vývoz spojený s přepravou zboží**

Další situací, kdy mohou účetní jednotky postupovat nesprávně, může být ten případ, kdy je vývoz spojen s přepravou zboží.

Řešení tohoto případu je dle mého názoru takovéto:

Přeprava zboží při vývozu je v tuzemsku **osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně**, a to při splnění jedné podmínky:

- dopravce musí prokázat správci daně, že vyvážené zboží skutečně opustilo území Společenství.

**Důkazním prostředkem** je přepravní doklad potvrzený výstupním pohraničním celním úřadem Společenství. Zákon o DPH však umožňuje dopravcům doložit přepravu i jinými důkazními prostředky – např. kopie vývozního JSD, potvrzení odběratele ze třetí země o převzetí zboží apod. Zákon totiž nespecifikuje jaké důkazní prostředky by měly být předloženy. Pokud je přeprava zajišťována spedicí, lze za důkazní prostředek považovat smlouvu o přepravě věci s objednavatelem přepravy.

Přeprava při vývozu zboží je tedy osvobozena a není přitom podstatné, pro koho je fakturována. Důležité je, že je ukončena ve třetí zemi. Při takové přepravě není možné uplatnit systém reverse charge a dopravce nemusí zkoumat registraci k dani u objednatele přepravy.

## **7.5 Směna zboží mezi českou účetní jednotkou a účetní jednotkou z členského státu**

V praxi často dochází ke směně zboží mezi českou účetní jednotkou a účetní jednotkou registrovanou v členském státě Evropské unie.

Účetní jednotky v takovém případě řeší problém, jak postupovat z hlediska DPH. Zabývají se především problémem, zda jsou obě účetní jednotky povinny vystavit daňový doklad (jako by šlo o klasický prodej), a zda musí uvádět toto plnění do souhrnného hlášení. Další problém řeší v případě, je-li hodnota směňovaného zboží v evidenci obou firem rozdílná a vydané faktury (např. česká a německá) budou na jiné částky a směnná smlouva nepředpokládá dorovnání rozdílu.

### **Řešení je dle mého názoru následující:**

Každá z účetních jednotek bude muset vystavit **daňový doklad**, protože každá z nich uskutečnila zdanitelné plnění - dodání zboží. Dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě je pro každou účetní jednotku osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. A současně každá z účetních jednotek pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem DPH z titulu pořízení zboží podle § 16 zákona o DPH. Návazně česká účetní jednotka u směnou nabytého zboží od jinud z Evropské unie, u které z důvodu pořízení musela přiznat českou DPH, může v souladu s § 73 odst. 7 zákona o DPH uplatnit nárok na odpočet.

**Česká účetní jednotka** vystaví daňový doklad při dodání zboží do Evropské unie a obdobný daňový doklad od účetní jednotky z jiného členského státu bude považovat za daňový doklad při pořízení zboží z Evropské unie ve smyslu § 35 zákona o DPH, který doplní náležitostmi podle odstavce 2 tohoto ustanovení.

Do **přiznání k DPH** česká účetní jednotka uvede jednak dodání svého zboží ke směně do jiného členského státu, dále DPH na výstupu z titulu pořízení cizího zboží



z jiného členského státu směnou a konečně nárok na odpočet DPH na vstupu z pořízení zboží z Evropské unie.

Protože základy daně, resp. hodnota osvobozeného plnění, nebudou u zboží předaného ke směně a zboží směnou nabytého stejné, bude hodnota uskutečněného osvobození (dodání zboží do členského státu) jiná než hodnota pořízení zboží z členského státu. Případný rozdíl těchto hodnot není předmětem DPH.

## **7.6 Dodání zboží v tuzemsku s odkladnou podmínkou**

V praxi je možné při dodání zboží jiné účetní jednotce, kdy je z nějakého důvodu odsunut přechod vlastnictví na tuto účetní jednotku (např. je přechod vlastnictví vázán na zaplacení poslední splátky), využít tzv. odkladnou podmínku.

K této situaci je uváděno v odborné literatuře následující řešení:

Pokud účetní jednotka prodá v tuzemsku zboží s tím, že v kupní smlouvě či na daňovém dokladu uvede odkladnou podmínku, že vlastnictví ke zboží přechází na kupujícího až zaplacením, **nemůže považovat za datum zdanitelného plnění den úhrady odběratelem.**

A to z toho důvodu, že se dodáním zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH rozumí nakládat se zbožím jako vlastník. Z toho vyplývá, že i v případě, kdy je odsunut přechod vlastnictví na kupujícího, se jedná o dodání zboží, pokud kupující zboží převezme a může ho využívat, tedy nakládat s ním jako vlastník.

## **7.7 Sleva, skonto, bonus**

Poskytování slev, bonusů a skont je v praxi velmi rozšířené. Užívaná terminologie ani způsob účtování však není zatím příliš sjednocený, a proto je nutné vždy správně určit o jaký typ zvýhodnění se jedná. Především je třeba odlišit platební a cenovou podmínku, při jejímž splnění nárok na slevu, skonto či bonus vzniká.

V praxi účetní jednotky poskytují různé formy těchto zvýhodnění.

### **7.7.1 Sleva k datu uskutečnění zdanitelného plnění**

Účetní jednotka zahajuje od dubna 2007 výprodej zboží. Zlevněno má být jednak zboží, o které je malý zájem, a to o 25 %, a dále zboží s vadami, a to o 50%.

#### **Řešení je dle mého názoru takovéto:**

V obou případech bude základem DPH cena po slevě, tedy ve výši 75 %, resp. 50 % původní ceny.

Další případ nastává tehdy, poskytuje-li účetní jednotka zákazníkům, jejichž hodnota zakázek v minulém roce překročila 200 000,- Kč, slevu na všechno zboží ve výši 3 % z ceny bez DPH. Jiné skupině zákazníků, a to těm, kteří zaplatí dodávky zboží do pěti pracovních dnů, poskytuje skonto 1 %, což prakticky znamená, že je jim částka 1 % z ceny včetně daně obratem vrácena nebo mohou rovnou zaplatit tuto nižší částku.

#### **Řešení:**

V případě tříprocentní slevy je DPH odváděna ze základu daně sníženého o slevu.

Ve druhém případě, kde je skonto vázané na platební podmínku, se základ daně nemění, DPH je odvedena z celé ceny. Případné vrácení 1 % z ceny včetně DPH ovšem dani již nepodléhá.

V praxi se vyskytuje i případ, kdy účetní jednotka ve svých podmínkách stanoví, že při objednávce zboží v hodnotě překračující 2 000,- Kč má zákazník nárok na slevu 100,- Kč, kterou může uplatnit při dalším nákupu. Zákazník nakoupil zboží za 2 050,- Kč vč. DPH.

#### **Řešení:**

Účetní jednotka odvedla DPH v plné výši 327,- Kč. Zákazník v následujícím měsíci koupil zboží za 400,- Kč vč. DPH. Účetní jednotka uplatnila slevu 100,- Kč a odvedla daň pouze z částky 300,- Kč, tj. 48,- Kč.

### **7.7.2 Sleva po datu uskutečnění zdanitelného plnění**

Často nastává situace, kdy účetní jednotka uznala reklamaci zákazníka uplatněnou do dvou let od dodání zboží a 25. 3. 2007 zákazníkovi vystavila dobropis na 100 000,- Kč + 19 000,- Kč DPH. Zákazník dobropis obdržel 1. 4. 2007.

#### **Řešení:**

Teprve v dubnu se toto zdanitelné plnění považuje za uskutečněné, a až v daňovém přiznání za duben může účetní jednotka uplatnit nárok na odpočet daně uvedené na dobropisu (§ 72 odst. 1 zákona o DPH).

Účetní jednotky mohou mít v obchodních podmínkách uvedeno, že při odebrání např. padesátého kusu určitého zboží stejným odběratelem je cena nejdražšího z dříve zakoupeného zboží snížena na polovinu.

Odběratel odebral během roku a půl 49 druhů zboží a v dubnu 2007 padesátý kus zboží. Z dříve odebraného zboží byla nejdražší kopírka za 80 000,- Kč (bez DPH).

#### **Postup v této situaci je následující:**

Účetní jednotka vystaví v dubnu 2007 dobropis na 40 000,- Kč + 7 600,- Kč DPH. Nárok na odpočet si může uplatnit stejně jako v předchozím případě za období, ve kterém bude dobropis doručen odběrateli. Ten je povinen v tomtéž období odvést DPH 7 600,- Kč na výstupu.

### **7.7.3 Skonto**

Účetní jednotky, které jsou odběrateli velkoobchodu, se v praxi setkávají s tím, že velkoobchod poskytuje skonto v případě plateb před lhůtou splatnosti, a to např. ve výši 1 % z hodnoty odebraného zboží.

Tato situaci je ilustrována na konkrétním případě.

Na jedné z takto včas zaplacených faktur byla částka 160 000,- Kč + 19 % DPH. Účetní jednotka zaplatila rovnou o 1 904,- Kč méně (tj. o 1 % z ceny včetně DPH).

### Řešení:

Protože se jedná o splnění platební podmínky, ze které vyplývá nárok na skonto, není možné vystavit dobropis. Není důvod pro změnu základu daně.

### 7.7.4 Bonus

Účetní jednotky velice často odměňují své zákazníky, a to provádějí dvěma způsoby. Jednak při překročení hodnoty odebraného zboží poskytují každému odběrateli bonus 20 000,- Kč, a dále má tento odběratel nárok na hmotné vybavení (stojany, nábytek) v hodnotě 40 000,- Kč.

### Řešení:

V tomto případě bonusy nebudou podléhat DPH, ale věcná plnění ano.

## **7.8 Reklamace**

V praxi velice často uplatňují zákazníci vůči účetním jednotkám reklamaci. Pokud je reklamace ze strany zákazníků uplatňovaná oprávněně, účetní jednotky zpravidla provádějí tyto druhy kompenzace:

- opravu,
- výměnu zboží nebo dodávku náhradního zboží,
- slevu z ceny
- a odstoupení od smlouvy.

Účetní jednotky ve většině případů nemají problém se zaúčtováním účetních operací souvisejících s reklamacemi, často však neví, jaké **dopady** mají jednotlivé druhy kompenzací **do daně z přidané hodnoty**.

### 7.8.1 Oprava

Může nastat situace, že účetní jednotka, která původně zboží poskytla, toto **zboží na vlastní náklady opraví**.

V tomto případě **nedochází k uskutečnění nového zdanitelného plnění**. Jedná se o plnění v rámci původní dodávky, a opravou účetní jednotka teprve naplňuje účel původní transakce. Provedení záruční opravy podle mého názoru tedy nepodléhá DPH na výstupu.

Pokud by účetní jednotka provedla **opravu nepodléhající záruce**, tzn. nad rámec odpovědnosti za vady na zboží, jednalo by se dle mého názoru o zdanitelné plnění. Oprava je v tomto případě samostatnou službou nesouvisející s ekonomickou činností účetní jednotky podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Účetní jednotka musí odvést DPH na výstupu. To by platilo i v tom případě, že by oprava byla z nějakého důvodu provedena bezúplatně.

**Základ daně z přidané hodnoty** se stanoví na základě ceny zjištěné podle Zákona o oceňování majetku.

### **7.8.2 Výměna zboží nebo dodávka náhradního zboží**

Účetní jednotky také mohou reklamaci řešit výměnou zboží.

Pokud nedochází ke změně cenových podmínek, není důvod považovat výměnu zboží za vrácení původního zboží a dodání nového. **Opravu základu daně** účetní jednotky **neprovádí** ani v případě, že vrácení původního zboží a dodání nového proběhne v odlišných zdaňovacích obdobích.

Pokud účetní jednotky **nevyžadují vrácení původního zboží a pouze dodají zákazníkovi náhradní zboží**, postupují v souladu s obchodním zákoníkem.

Ani v tomto případě dodávkou náhradního zboží **nevzniká nové zdanitelné plnění**.

Pouze v případě, kdy účetní jednotka uskuteční výměnu zboží z jiných důvodů než z důvodu neodstranitelné vady původní dodávky uplatněné zákazníkem v reklamačním řízení, má výměna zboží charakter **dvou dalších zdanitelných plnění**:

- buď půjde o zpětný odkup původního zboží a novou dodávku
- nebo o zrušení původní dodávky zboží a následnou novou dodávku.

### 7.8.3 Sleva z ceny

Pokud se v rámci reklamace zboží účetní jednotka se zákazníkem dohodnou na slevě z původní ceny, vystaví účetní jednotka dobropis a provede opravu základu daně podle §§ 42 a 43 zákona o DPH.

### 7.8.4 Odstoupení od smlouvy

Účetní jednotky mohou reklamaci řešit i odstoupením od smlouvy.

Zrušení dříve poskytnutého plnění provede účetní jednotka formou **opravy základu daně a vystavením dobropisu** podle §§ 42 a 43 zákona o DPH. Dle mého názoru nemá důvod k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty.

Oprava základu daně je dobrovolná a účetní jednotka tedy nemá povinnost vystavovat dobropis. Z hlediska důkazní povinnosti zákazníka, že přijaté (a následně zrušené) plnění bylo použito k uskutečňování jeho ekonomické činnosti, však vystavení dobropisu považují za vhodné.

### 7.8.5 Reklamace a daň z příjmů

Při reklamaci prodaného zboží jsou **výdaje spojené s opravou vadného zboží** pro prodávajícího **daňovým výdajem**.

V případě, že je prodané **zboží** neopravitelné a musí být prodávajícím **zlikvidováno**, lze vzniklou **škodu uplatnit do daňových výdajů** pouze do výše poskytnuté náhrady (např. dodavatelem vadného zboží). Výdaje spojené s likvidací vadného zboží jsou daňovým výdajem prodávajícího.

## **7.9 Prodej zboží na dobírku**

V praxi dochází velice často k prodeji zboží na dobírku. V tomto případě je zpravidla předmětem dohadů problematika **zdaňování a účtování poštovného**.

Účetní jednotka ve většině případech uvádí na faktuře cenu bez DPH za zboží, DPH ke zboží a dále pak účtuje poštovné v přibližné výši (bez DPH). V některých případech ještě na konci faktury uvede zaokrouhlení. V této situaci je pro účetní

jednotky problém, na jaký účet správně zaúčtovat zaokrouhlení a poštovné z hlediska dodavatele, a jak je to s DPH u takto uvedeného poštovného.

Navrhuji toto řešení:

**Z hlediska účetnictví** musí účetní jednotka dle mého názoru zahrnout do pořizovací ceny zboží fakturovanou cenu zboží bez DPH, položku zaokrouhlení a poštovné jako vedlejší náklady pořízení.

**Z daňového hlediska** na základě sjednaných dodacích podmínek může být zahrnuto poštovné do ceny dodávaného zboží, nebo může být podle § 51 odst. 3 zákona o DPH samostatně přefakturováno. Podle tohoto ustanovení jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena plnění uvedená v § 51 odst. 1, pokud jsou přeúčtována účetní jednotkou jiné osobě, a přeúčtovaná částka nepřevyšuje částku, za kterou plátce tato plnění pořídil.

## **7.10 „Všimné“**

V poslední době se rozmohlo předávání tzv. „všimného“ zákazníkům. Jedná se o to, že účetní jednotka nabízí za symbolickou cenu, např. 1,- Kč, předměty, které nakoupila v daleko vyšších pořizovacích cenách (od 4 000,- Kč do 10 000,- Kč) a o těchto předmětech účtuje jako o zboží (jedná se např. o fotoaparát, DVD přehrávač, náramkové hodinky apod.).

Řešení této problematiky:

Předávání „všimného“ můžeme rozdělit na činnost osvobozenou od DPH a na činnost zdaňovanou.

### Činnost osvobozená od DPH

V praxi se zpravidla vyskytuje případ, kdy účetní jednotka - zprostředkovatelská firma prodiskutuje se zájemcem o úvěr informace týkající se poskytnutí úvěru a připraví podklady pro jeho získání. Tyto podklady předá poskytovateli úvěru, který účetní jednotce - zprostředkovateli zaplatí provizi. Za to, že si klient vybral právě tuto zprostředkovatelskou firmu a pro zajištění dalších zájemců, nabídne účetní jednotka -

zprostředkovatel klientovi ke koupi např. fotoaparát za 1,- Kč, přestože cena pořízení činí např. 10 000,- Kč + DPH. Problém vzniká tehdy, když účetní jednotka - zprostředkovatelská firma řeší, zda má při pořízení fotoaparátu **nárok na odpočet DPH**.

### **Řešení:**

V tomto případě se podle mého názoru jedná o **dvě zdanitelná plnění**. Jednak o zprostředkovatelskou činnost podle § 54 odst. 1 písm. y) zákona o DPH, a jednak o zdanitelné plnění dodání zboží podle § 13 odst.1 zákona o DPH.

U přijatých zdanitelných plnění má účetní jednotka - zprostředkovatel při splnění podmínek stanovených v § 72 zákona o DPH nárok na odpočet daně.

### **Zdaňovaná činnost**

Účetní jednotka uskutečňující pouze zdanitelná plnění s plným nárokem na odpočet daně, zákazníkům, kteří odeberou větší množství zboží (případně kteří platí v hotovosti apod.), nabízí opět za symbolickou cenu např. fotoaparát v pořizovací ceně 10 000,- Kč + DPH.

### **Řešení:**

V tomto případě má účetní jednotka u přijatých zdanitelných plnění za splnění podmínek stanovených v § 72 zákona o DPH **nárok na odpočet daně**.

## **7.11 Daňové výdaje**

V praxi si účetní jednotky často neví rady, které výdaje související s pořízením zboží, mohou zahrnout do daňových výdajů.

Nejběžnější je případ, kdy účetní jednotka zabývající se obchodní činností účtující o zásobách způsobem A, pořídila na začátku roku 2006 zásoby zboží, a však ne všechno zboží do konce tohoto roku prodala.



### Navrhují pro danou účetní jednotku toto řešení:

Účetní jednotka by měla od začátku roku postupovat takto.

#### **Způsob A**

- při pořízení zboží složky pořizovací ceny nakupovaného zboží zaúčtuje na vrub účtu 131 – Pořízení zboží a souvztažně na účet 321 - Dodavatelé, popř. 221- Bankovní účty nebo 211 – Pokladna,
- převzetí zboží na sklad zaúčtuje na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a ve prospěch účtu 131 – Pořízení zboží,
- ale ve prospěch účtu 132 a na vrub účtu 504 – Prodané zboží účetní jednotka zaúčtuje jen tu část zboží, kterou v období roku 2006 skutečně prodá.

Dle mého názoru je nutné vycházet ze zákona o daních z příjmů, na základě kterého při zjišťování základu daně vychází účetní jednotka z výsledku hospodaření. Je-li výsledek hospodaření před zdaněním determinován jako rozdíl výnosů účtovaných na účtech účtové třídy 6 a nákladů účtovaných na účtech účtové třídy 5 (tedy i účtu 504), do **daňových výdajů se promítne jen hodnota zboží, které bylo v roce 2006 prodáno**. Zboží, které účetní jednotka nakoupila v roce 2006, ale v tomto roce ho neprodala, nemá vliv na její výsledek hospodaření za toto zdaňovací období.

#### **Způsob B**

- při pořízení zboží by složky pořizovací ceny zboží zaúčtovala na vrub účtu 504 – Prodané zboží a ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé, resp. 221 nebo 211.

Opět je nutné vycházet ze zákona o daních z příjmů, na základě kterého se při zjišťování základu daně vychází z výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření je při účtování způsobem B determinován stejně jako při účtování způsobem A, tzn. jako rozdíl účtových skupin 6 a 5. Mohlo by se tedy zdát, že při účtování pořízení zboží způsobem B se do daňových výdajů promítne hodnota všeho nakoupeného zboží bez ohledu na to, zda došlo k jejich skutečnému prodeji nebo ne. Podle Českého účetní standardu č. 015 – Zásoby je však při účtování způsobem B nutné, aby na konci účetního období na základě výsledků inventarizace byly upraveny zaúčtované náklady tak, že se zaúčtuje zjištěný stav zboží na vrub účtu 132 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 504.

Tímto postupem se stejně jako u způsobu A do **daňových výdajů promítne jen hodnota toho zboží, které bylo v roce 2006 skutečně prodáno**. Zboží, které se nakoupilo v roce 2006, ale v tomto roce nebylo prodáno, nemá vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky za toto zdaňovací období.

## 7.12 Pořízení zboží do konsignačního skladu

V praxi bývá velice časté, že dodavatel zanechá v tzv. konsignačním skladu obchodníka zboží.

Vlastníkem zboží, až do jeho prodeje, je dodavatelská firma, které účetní jednotka **měsíčně** hlásí, jaké množství zboží prodala. Dodavatel následně vystaví fakturu, kterou účetní jednotka uhradí. Nákladem je pro ni cena zboží uvedená na přijaté faktuře a výnosem je cena vyfakturovaného zboží na její vydané faktuře, popřípadě cena prodeje.

Účetní jednotky často nevědí, jak v tomto případě postupovat při účtování, zda zboží zaúčtovat na účet 131 nebo toto zboží neúčtovat vůbec a vést ho mimo účetnictví.

### Navrhuji takovéto řešení:

**Konsignace** je seznam zboží, které komitent dává komisionáři do prodeje. Ten je umístí v tzv. konsignačním skladu. Nejčastěji se postupuje na základě komisionářské smlouvy.

Zboží, které není v majetku účetní jednotky, nemůže být účtováno na jejich rozvahových účtech. Je třeba ho zaúčtovat na příslušný **podrozvahový účet** jako cizí majetek.

#### **Pokud účetní jednotka zboží prodá:**

- vyúčtuje pohledávku (účet 311 – Odběratelé) souvztažně s výnosy (účet 604 – Tržby za zboží),
- od majitele zboží dostane fakturu, kterou zaúčtuje jako závazek (účet 321 – Dodavatelé) a náklad (účet 504- Prodané zboží),
- zároveň odúčtuje zboží z podrozvahového účtu,
- pohledávku dostane uhrazenou od odběratele zboží a závazek uhradí dodavateli.

### 7.13 Zboží obdržené od dodavatele zdarma

V praxi je běžně praktikováno, že účetní jednotka obdrží od svého dodavatele například jednou v roce zboží v určité výši zdarma. Toto zboží účetní jednotka prodá a tržbu zahrne do svých příjmů.

Účetní jednotky často neví, zda se jedná o dar, který se zdaní darovací daní, nebo zda je to nepeněžní příjem podle Zákona o daních z příjmů a podléhá dani z příjmů.

#### Dle mého názoru je vhodné toto řešení:

Podle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, nejsou předmětem daně, mimo jiné, příjmy získané darováním nemovitosti, movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti, s podnikáním anebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

V tomto případě lze tedy přijatý dar podle zákona o daních z příjmů považovat za **příjem z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti**, který je podle § 3 odst. 1 písm. b) **zákona o daních z příjmů předmětem daně**. Protože podle tohoto zákona se příjmem rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

### 7.14 Kontrola korunou

V podkapitole 5.1 Problematika skladové evidence zboží v maloobchodě je zmíněno, že účetní jednotky vedoucí daňovou evidenci mohou využít způsob vedení skladové evidence nazývaný kontrola korunou.

Principem kontroly korunou je oceňování zboží v prodejních cenách a tento princip vyplývá z následujícího případu:

Tab. č. 2

<b>Počáteční stav zásob zboží k 1. 1. 2007 v pořizovacích cenách</b>	<b>220 000,- Kč</b>
Marže 20 %	
Počáteční stav zásob zboží k 1. 1. 2007 v prodejních cenách	264 000,- Kč
<b>Přírůstky zboží v roce 2007 v prodejních cenách:</b>	
Celková hodnota nakoupeného zboží v průběhu roku 2007	+ 998 000,- Kč
Zvýšení prodejních cen u vybraného zboží v průběhu roku 2007	+ 20 000,- Kč

<b>Úbytky zboží v roce 2007 v prodejních cenách:</b>	
Celkové tržby za prodané zboží	- 950 000,- Kč
Poskytnuté slevy při prodeji zboží	- 50 000,- Kč
Zboží spotřebované na údržbu a úklid v prodejně	- 15 000,- Kč
Zboží použité pro osobní spotřebu	- 25 000,- Kč
Zboží vyřazené v průběhu roku ze zásob – přirozený úbytek v rámci normy	- 20 000,- Kč
Zboží vyřazené v průběhu roku ze zásob – ztráty nad rámec normy	- 6 000,- Kč
<b>Konečný stav zboží v prodejních cenách k 31. 12. 2007</b>	<b>216 000,- Kč</b>
<b>Konečný stav zboží v pořizovacích cenách k 31. 12. 2007</b>	<b>180 000,- Kč</b>
<b>Skutečný stav zboží v pořizovacích cenách k 31. 12. 2007 dle inventurního soupisu</b>	<b>178 000,- Kč</b>
<b>Manko</b>	<b>2 000,- Kč</b>

Vlastní zdroj

## 7.15 Recyklační poplatek

Podle zákona o odpadech platí každý konečný spotřebitel od 13. srpna 2005 při elektronického zboží určitou částku, tzv. recyklační poplatek, pomocí něhož se financuje povinný sběr a likvidace vysloužilých spotřebičů.

Řada účetních jednotek zabývajících se maloobchodem se zajímá o to, jak tento poplatek **co nejjednodušeji zaúčtovat**.

### Řešení, které vyplývá ze zákona o odpadech:

Poplatek by měl platit jen prvovýrobce či dovozce zboží. Ten má také povinnost poplatek uvést na faktuře jako samostatnou položku. Všichni následní prodejci musí poplatek přeúčtovat ve stejné výši, nemusí ho ale fakturovat samostatně. Mohou ho zahrnout do ceny zboží s tím, že na faktuře nebo jakémkoli jiném prodejním dokladu budou informovat zákazníka, že poplatek za likvidaci elektroodpadu byl zahrnut do ceny zboží.

## 7.16 Příjem platby platební kartou

V posledních letech spotřebitelé stále více využívají k zaplacení svého nákupu v obchodě platební karty.

Pokud se nejedná o účetní jednotku, která má tento způsob zabezpečen softwarem u pokladen, je dle mého názoru vhodné rozdělit si každou pokladnu na dvě číselné řady. Na platby v hotovosti a platby kartami, aby bylo provedení inventarizace těchto pokladen jednodušší (u jedné pokladny jde o přepočítání zůstatku, u druhé o dokladovou inventuru).

Pokud se obchodník rozhodne akceptovat platební karty, mohou mu vzniknout tyto **náklady (resp. snížení výnosů)**:

- snížení výnosů o dané procento provize, které si banka ponechá z každé platby kartou (jedná se o účtování provizi),
- poplatky z platebního styku, poplatky za položky, které si banka účtuje, poplatky za výpisy z účtu a výpisy z platebních karet. Tyto poplatky jsou běžné a každá účetní jednotka o nich účtuje jako o finančních nákladech,
- další náklady, např. placení nájemného za používání platebního terminálu (pokud ho obchodník nemá bezplatně zapůjčený), kotouček papíru do tiskárny terminálu apod.

Dle mého názoru je při účtování příjmu platby platební kartou vhodné **postupovat takto**:

**Účtování** prodeje hrazeného platebními kartami není v žádném předpise striktně upraveno. Důležité je, aby byl zohledněn **časový faktor**, tzn. aby byl využit účet 261 – Peníze na cestě. Protože o peníze na cestě skutečně jde. Tedy jde o peníze, které jsou prodávajícího, ale dosud nebyly připsány na jeho účet.

Dále je třeba věnovat zvýšenou pozornost účtu 211 - Pokladna, aby opomenutí v účtování nezkreslovalo stav v pokladně a navíc neumožňovalo manipulaci se stavy pokladny.

V praxi účetní jednotky také někdy při účtování o přijetí platby platební kartou používají účet pohledávek, protože jde do jisté míry o pohledávku za bankou, která peníze přijala, ale dosud je nezaúčtovala na účet podnikatele. V případě, že by uvedený účet pohledávek měl koncem účetního období zůstatek, měl by se uvedený zůstatek

stejně jako zůstatek účtu 261 vykázat v rozvaze spolu se zůstatkem bankovního účtu. Tento postup lze považovat podle mého názoru za zcela nouzový, protože o pravou pohledávku, jak ji znají předpisy, se nejedná.

### **Platební karty z hlediska DPH**

Platební karty, které nahrazují peníze, nejsou zdanitelným plněním (např. slevové karty). Vydávání platebních karet je od DPH osvobozeno. Při úhradě platební kartou je povinnost na požádání vystavit zjednodušený daňový doklad při uskutečnění zdanitelného plnění.

### **Rizika přijímání plateb kartami**

Maloobchodní jednotky, které přijímají platby platebními kartami mohou nést určitá rizika, a to především riziko podvodů ze strany zákazníků. Většina podvodů spočívá v tom, že zákazníci použijí informace o cizí kartě nebo zneužijí možnost reklamace (např. navrácení finanční částky utracené za zboží). S tímto rizikem musí maloobchodní jednotka počítat a ztráty na podvodech zahrnout do svých nákladů, podobně jako ztráty způsobené krádežemi. Záleží jen na tom, kolik je podvodů, a zda některé dokáže včas odhalit. Tato rizika se týkají především internetových obchodníků. Zkušenost však ukazuje, že většině maloobchodních jednotek ani internetovým obchodníkům nečiní tyto ztráty závažnější obtíže.

Řešení některých problémů jsou sestavena na základě odpovědí na dotazy, týkající se zboží v maloobchodě, uveřejněných na internetových stránkách. V mnoha případech bylo nutné odpovědi novelizovat podle stávající platné legislativy. Postupy doporučené v jiných problematických situacích vychází z odpovědí a rad uvedených v různých daňových a účetních odborných publikacích.

## 8. ZÁVĚR

Obchodování se zbožím, které vyrobil někdo jiný, není pravým podnikáním, ale spíše participováním na podnikání jiných osob. Vyplývá to i ze samotné podstaty obchodu – najít někoho, kdo levně prodá, a jiného, kdo za draho koupí. Obchodník pouze přidává k pořizovací ceně cizího zboží vlastní ziskovou marži.

U účetních jednotek zabývajících se prodejem zboží chybí v účetních výkazech, na rozdíl od účetních výkazů výrobců a poskytovatelů služeb, stálá aktiva. Většinou se zde objevuje jen přepravní a výpočetní technika. Dále se u těchto účetních jednotek lze setkat s vlastním kapitálem v minimální výši, a to z toho důvodu, že rychleobrátkové zboží je často financováno z bankovních či obchodních úvěrů. Ve výkazech je tedy převažující podíl oběžných aktiv a cizího kapitálu, velké stavy zásob a naopak relativně malé mzdové náklady.

Vzhledem ke konkurenčnímu prostředí, volnějším tržním a celním podmínkám, a rostoucímu podílu internetového obchodování, jsou v současné době u většiny druhů zboží, až na specifické výjimky, ziskové marže účetních jednotek sníženy na historická minima. Prodejní cena je tedy do značné míry určena trhem, a pokles pořizovací ceny zboží nemůže účetní jednotka téměř nijak významně ovlivnit. To je příčinou toho, že výsledkový efekt z prodeje zboží v rozhodující míře závisí na obratu nebo množství prodaného zboží.

Evidence zboží v maloobchodě je velice náročná činnost. Vedení skladních karet je u rychleobrátkového zboží téměř nemožné, a proto účetní jednotky ve sféře drobného maloobchodu, které vedou daňovou evidenci, často využívají způsob vedení skladové evidence zásob zboží nazývaný „kontrola korunou“. Ačkoli je kontrola korunou obecně známou metodou, v české legislativě se s tímto pojmem již nelze setkat. Naposledy byla uvedena jako příklad vhodného způsobu prokazování celkového stavu zásob u maloobchodních prodejen v Opatření Ministerstva financí České republiky, kterým byly stanoveny postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Ani v odborné literatuře není tato metoda přesně popsána. Proto je podle mého názoru třeba, aby poplatník svůj vlastní postup při kontrole korunou konkretizoval a popsal.

V poslední době stále více účetních jednotek využívá při evidenci zboží v prodejnách čárové kódy. Existuje celá řada druhů čárových kódů, které se navzájem liší v tom, jaké znaky umí zakódovat, v minimální a maximální délce kódu, v opravných mechanismech (pro případ, že dojde k chybě při čtení) a v dalších vlastnostech. Zavedení systému čárových kódů přináší výrazné úspory při následných inventurách zboží, které lze díky moderním technologiím provádět rychle a přesně. Provedení inventury na základě čárových kódů je také rychlejší. Problém tohoto systému vidím v tom, že pokud je zboží označeno chybným způsobem, výsledky všech následujících inventur jsou zkreslené a nespolehlivé. Další nevýhodou je, že účetní jednotky nemohou prodat zboží, které sice mají v prodejně, ale není zaevidované v počítači. Za velice problematický dále považuji ten fakt, že se ceny zboží často mění, a tak je nutné při každé dodávce zboží kontrolovat a popřípadě měnit jeho prodejní ceny. Zavádění systému čárových kódů je pro účetní jednotky také velice nákladnou záležitostí. Především pro malé maloobchodní jednotky. Znamená to nákup počítače a speciálních pokladen a přijetí nebo zaškolení stávajícího zaměstnance, který bude počítač obsluhovat.

Považuji za nutné, aby při prodeji zboží účetní jednotky dbaly zejména na tři věci. Musí být správně stanoveno jeho vstupní účetní ocenění, tzn. do pořizovací ceny je nutné zahrnout cizí i vlastní přepravné, provize, náklady na zpracování, cla, pojistné apod. Dále musí být hodnotové snížení stavu zásob spojeno s vyúčtováním do nákladů, které odpovídá jejich faktickému úbytku. V tomto případě je nutné správně využít buď metodu váženého aritmetického průměru, pevnou cenu nebo tzv. metodu FIFO. Také je třeba řádné a průkazné provedení fyzické inventury ke konci účetního období a správné zaúčtování případných inventarizačních rozdílů. Zejména u menších obchodníků s potravinami a dalším zbožím denní potřeby zesiluje účetní i daňový požadavek hodnověrného prokázání, že nebylo zboží čerpáno také pro osobní potřebu apod.

Prodej zboží je spojen s různými dopady do daně z příjmů. V daňových předpisech však není možné definici zboží najít, a proto je nutné při stanovení základu daně z příjmů použít definici danou Zákonem o účetnictví. Za velkou chybu, které se účetní jednotky často dopouštějí, považuji to, že jako zboží evidují majetek, který využívají i pro jiné účely než pro prodej. Pokud účetní jednotka prodává automobily a jeden z automobilů slouží jako předváděcí model nebo ho účetní jednotka pronajme,



stává se tento automobil hmotným majetkem a účetní jednotka ho nemůže evidovat jako zásobu zboží.

S daní z příjmů také souvisí například darování zboží, zásoby zboží manželů - podnikatelů, a především vzniklá manka a škody na zboží. Pokud účetní jednotky darují část svých zásob zboží, které původně pořídily pro podnikatelské účely, nejsou výdaje spojené s pořízením tohoto zboží výdaji daňovými. Na druhou stranu je podle mého názoru darování zboží pro účetní jednotky výhodné tehdy, pokud si hodnotu darovaného zboží uplatní jako nezdanitelnou částku základu daně z příjmů. To mohou provést pouze za předpokladu, že splnily podmínky stanovené Zákonem o daních z příjmů.

Prodávají-li si navzájem zboží manželé – podnikatelé, jedná se podle mého názoru, o situaci, jejíž řešení není jednoznačné, protože současné právní předpisy otázku prodeje, fakturování a placení mezi manžely, z nichž jeden nebo oba podnikají, neupravují. Myslím si, že je v tomto případě nutné vycházet z Občanského zákoníku, z úpravy společného jmění manželů. Z tohoto ustanovení vyplývá, že zboží nakoupené jedním z manželů patří do společného jmění manželů, tzn. patří oběma manželům, a nemohou si ho tedy vzájemně prodávat. Určité řešení spatřuji v podnikání manželů ve sdružení bez právní subjektivity. Pořídí-li si manželé - podnikatelé, kteří podnikají v rámci sdružení bez právní subjektivity, společně zboží, je možno výdaje spojené s jejich pořízením rozdělit v poměru, v jakém se rozdělují příjmy a výdaje mezi jednotlivé účastníky sdružení.

Chtějí-li účetní jednotky úspěšně uplatnit škody z přirozených úbytků zboží a ztratné tak, aby byly tyto ztráty či úbytky považovány, i ze strany příslušných orgánů finanční správy, za daňově uznatelné výdaje, měly by, podle mého názoru, stanovit normy ztrát přirozených úbytků zboží takovým způsobem, aby jejich účel i výše byly podle Zákona o daních z příjmů jednoznačně prokazatelné. Dále si myslím, že vzhledem k tomu, že se v praxi stává, že se některé zboží zkazí nebo dojde k jeho odcizení, je třeba, aby účetní jednotky stanovily procento ztratného. Toto procento mohou stanovit na základě svých zkušeností, na základě procenta ztratného stanoveného konkurencí, která se zabývá prodejem stejného sortimentu zboží, nebo na základě informací poskytnutých finančním úřadem. V minulosti existovaly obecně závazné předpisy, které stanovení procenta ztratného upravovaly. Stanovilo je Ministerstvo vnitřního obchodu podle jednotlivých resortů průmyslu a obchodu. V současné době již žádné takové předpisy neexistují, o procentech ztratného se zmiňuje pouze Zákon

o daních z příjmů, proto je stanovení těchto procent výlučně na účetních jednotkách a jejich konkrétních podmínkách (na sortimentu zboží, velikosti atd). Stanovit ztratné a zároveň ho obhájit před správcem daně při daňové kontrole není, podle mého názoru, jednoduché. Ve většině případů záleží na správci daně, zda bude považovat stanovené ztratné za odpovídající charakteru činnosti účetní jednotky, či zda je bude porovnávat s procenty ztratného jiných účetních jednotek, které mají shodnou či obdobnou činnost.

Prodej zboží nemá vliv pouze na daň z příjmů ale i na daň z přidané hodnoty. Většina, podle mého názoru z hlediska DPH problematických, situací nastává zejména tehdy, obchodují-li účetní jednotky se zahraničím nebo s členskými státy Evropské unie. Účetním jednotkám doporučuji, aby si při uskutečňování dovozu, vývozu, pořízení či dodání zboží do států Evropské unie položily některé otázky a na ně si také odpověděly.

Účetní jednotky by měly zauvažovat nad tím, zda se jedná o případ, který je předmětem daně z přidané hodnoty a v souvislosti s tím určit místo plnění. Dále by si měly položit otázku, zda se jedná o zdanitelné plnění nebo o plnění osvobozené od daně. Chtějí-li účetní jednotky uplatnit osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, považují za vhodné, aby si ověřily, že jejich obchodní partner, jemuž zboží dodávají, je skutečně osobu registrovanou k dani v jiném členském státě. Účetní jednotky si mohou ověřit DIČ obchodního partnera z jiného členského státu na serveru Evropské komise nebo u tuzemského správce daně. Pokud by správce daně zjistil, že zboží bylo dodáno sice do jiného členského státu, ale osobě, která není registrována k dani, doměřil by daň, protože podle Zákona o DPH nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně. Účetní jednotky by také měly vědět, za jaké zdaňovací období jsou povinny přiznat plnění v příznání k dani z přidané hodnoty.

Od 1. 5. 2004 mají účetní jednotky povinnost přiznat DPH na výstupu nejen ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, ale i ke dni přijetí platby neboli zálohy. Technika účtování záloh není žádným účetním předpisem stanovena, tudíž existuje několik způsobů účtování. Podle mého názoru může v daném postupu účtování pro běžného uživatele nastat problém s orientací. Účetním jednotkám doporučuji, aby v rámci záúčtování daňového dokladu k záloze využily účet 395 – Vnitřní zúčtování, a aby k tomuto účtu vytvořily analytickou evidenci. Je nutné, aby účetní jednotka provedla odúčtování záloh a dále, aby záúčtovala doplatek (rozdíl mezi celkovou částkou faktury a zaplacenou zálohou). Také je důležité, aby si účetní jednotky uvědomily, zda jejich dodavatel či odběratel vede daňovou evidenci nebo účetnictví.

Pokud by vedl daňovou evidenci, nebude účetní jednotka vystavovat daňový doklad, protože povinnost přiznat DPH ze zálohy se na účetní jednotky vedoucí daňovou evidenci nevztahuje.

Podle mého názoru mají nyní, oproti době před vstupem České republiky do EU, účetní jednotky při obchodování s jinými členskými státy Evropské unie jednodušší postupy a nižší náklady v celní oblasti. Na druhou stranu se však zvýšily náklady na daňovou a statistickou evidenci. Zanedbatelné také nejsou výdaje související s proškolením zaměstnanců a s nákupem nových softwarů.

## **9. SUMMARY**

In the diploma work I engaged in goods in retail and in problematical situations of sale in accounting and tax connections.

Major objective of the diploma work is making out a list of problems which are connected with sale of goods. Other objective is sorting of these problems and looking for their method of solution, which correspond to valid regulations and practice of trade.

The theoretic part of the diploma work is divided into two thematic areas. In first area are analysed problematical situations of goods in retail. In second area are analysed accounting and tax connections of goods.

In the practical part of the diploma work is the list of problems which are connected with sale of goods with their solutions.

If retail dealers will respect common rules of tax and accounting regulations, which are described in the diploma work, they should not have problems during accounting and during preparation of base of income tax and base of value added tax.

### **KEY WORDS**

Goods

Retail

Income tax

Value added tax (VAT)

Accounting

## 10. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. Benda, V.: Chyby a omyly plátců při uplatňování DPH u intrakomunitárních dodávek. Daně a právo v praxi, Praha: Aspi, 6/2005, s. 54
2. Bunešová, M. – Kareš, J. – Vaněček, D.: Technika zpracování diplomových, bakalářských a jiných písemných prací. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2007, s. 25
3. Čermáková, H.: Speciální seminář k účetnictví. České Budějovice: Skripta ZF JU, 2006, s. 142
4. Galočík, S. – Paikert, O.: DPH 2006 – výklad s příklady. Praha: Grada, 2006, 226 s.
5. Janoušek, L. a kol.: Daňové a nedaňové náklady a výdaje. Praha: Aspi, 2005, 604 s.
6. Jeřábek, A.: Zásoby v účetnictví. Finanční a daňový bulletin, Praha: Ing. J. Polák finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství, II/06, s. 10 – 11
7. Kolektiv autorů: Téma – Daňová evidence. Praha: Aspi, 2007, 552 s.
8. Kolektiv autorů: Účetnictví podnikatelů 2006. Praha: Aspi, 2006, 551 s.
9. Ledvinková, J.: DPH v příkladech. Olomouc: Anag, 2005, s. 191
10. Louša, F.: Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Praha: Grada, 2007, s. 168
11. Matulka, F.: Zcizené zásoby zboží. Otázky a odpovědi z praxe, Praha: Aspi, 3/2006, s. 14
12. Needles, B.: Principles of accounting. Boston: Houghton mifflin company, 2002, s. 1236
13. Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: Anag, 2006, s. 878
14. Sedláček, J.: Daňová evidence podnikatelů 2006, Praha: Grada, 2006, s. 128
15. [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz)
16. [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz)
17. [www.du.cz](http://www.du.cz)
18. [www.finance.cz](http://www.finance.cz)
19. [www.mesec.cz](http://www.mesec.cz)
20. [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

21. [www.profit.cz](http://www.profit.cz)
22. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
23. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
24. Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty
25. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

## **11. SEZNAM PŘÍLOH**

1. Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty
2. Mezinárodní nákladní list
3. Jednotný správní doklad
4. Jednotný správní doklad doplňkový
5. Průvodní osvědčení