

## Problematika DPH u Evropského soudního dvora

Rádi bychom vás informovali o stanovisku generální advokátky ve věci předběžné otázky položené Evropskému soudnímu dvoru ze strany dánského soudu řešící problematiku DPH, konkrétně problematiku použití zboží a služeb pro soukromou spotřebu osob povinných k dani, jejich zaměstnanců či pro účely nesouvisející s potřebou podniku.

Stanoviska a doporučení generálních advokátů nemají právní závaznost, jsou však důležité pro interpretaci práva Evropského společenství a mohou být zohledněna zcela nebo částečně při vydání rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“).

Rozhodnutí soudních orgánů Evropského společenství jsou bezprostředně závazná pouze pro účastníky řízení, nicméně fakticky mají spíše povahu precedentů, protože pokud se dotýkají výkladu komunitárního práva, je tento výklad závazný pro členské státy, protože jedině ESD je oprávněn závazně vykládat právo Evropského společenství.

Stanovisko generální advokátky Eleonor Sharpston ze dne 23. 10. 2008 a její doporučení pro vydání rozhodnutí ESD se týká sporu Danfoss A/S, AstraZeneca A/S proti Skatteministeriet (dánský daňový orgán). Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce od západního oblastního soudu v Dánsku se týká režimu DPH a vztahuje se na stravu poskytovanou v podnikových jídelnách obchodním partnerům a zaměstnancům při pracovních schůzkách, konkrétně zda je třeba považovat toto plnění, pokud je bezplatné, za použití pro soukromou potřebu, z kterého se odvádí DPH na výstupu, pokud je DPH na vstupu odpočitatelná.

Lze zobecnit, že v Dánsku byl v případě režimu DPH u podnikových jídelen uplatňován postup, kdy byl možný nárok na odpočet daně u přijatých plnění souvisejících s provozem jídelny, a poskytování stravování „zdarma“ obchodním partnerům a zaměstnancům v rámci obchodních jednání bylo dodáváno na výstupu jako použití pro soukromou potřebu či pro účely jiné než pro potřeby podniku. Základ daně byl v těchto případech stanoven na úrovni vynaložených nákladů. Současně v Dánsku platilo vynětí z obecného nároku na odpočet u potravin podávaných zaměstnancům.

Výše zmíněný postup byl zpochybněn dánským soudem s tím, že je v rozporu s 6. směrnicí, a současně byl vysloven názor, že podáváný čaj a káva během pracovních schůzek není poskytování „pohostinnosti“, ale že jde o spotřebu potravin.

### Skutkové okolnosti

Posuzovány jsou zde v kontextu dva případy: První případ se týká společnosti Danfoss, která vyrábí a uvádí na trh systémy průmyslové automatizace, provozuje jídelny pro zaměstnance na různých pobočkách. Tyto jídelny jednak používá pro poskytování bezplatné stravy jak obchodním partnerům, tak i zaměstnancům na pracovních schůzkách konaných v prostorách společnosti.

Druhý případ se týká společnosti AstraZeneca, která distribuuje farmaceutické výrobky v Dánsku. V rámci své činnosti zve společnost odborníky v oblasti zdravotnictví na informační schůzky týkající se různých chorob a existence a používání výrobků, které lze na ně indikovat. V závislosti na délce schůzek může být účastníkům (pouze obchodní partneři) nabídnuta bezplatná strava v podnikové jídelně, která se jinak využívá k prodeji potravin a nápojů zaměstnancům.

### Řízení

V důsledku výše zmíněného rozhodnutí dánského soudu požádaly obě společnosti o vrácení DPH na výstupu, která byla stanovena na základě vypočtené výrobní ceny stravy poskytnuté bezplatně obchodním partnerům a zaměstnancům.

Daňový orgán však odmítl požadované částky vrátit. Důvodem pro nevrácení požadované částky byla skutečnost, že poskytování stravy a občerstvení zaměstnancům je potravinami, na něž se vztahuje vynětí z odpočtu, a poskytování stravy obchodním partnerům je „pohostinností“ ve smyslu použití pro soukromé účely či pro účely nesouvisející s potřebami podniku. Protože si obě společnosti plně odpočet DPH ze vstupů svých jídelen, je nutné, v souladu s dříve používanou právní praxí, podle názoru správce daně odvést daň na výstupu.

Tato rozhodnutí byla společnostmi soudně napadena a vnitrostátní soud nyní žádá, aby Soudní dvůr rozhodl v této věci o pěti předběžných otázkách.

### Předběžné otázky

První tři otázky dánského vnitrostátního soudu se týkají dílčích aspektů společného problému. Můžeme ho formulovat takto: „Může za daných okolností Dánsko legitimně vyloučit odpočet DPH ze stravy bezplatně poskytované jídelnami obchodním partnerům nebo zaměstnancům společnosti při pracovních schůzkách?“ Základní otázkou tedy je, zda lze odpočíst daň na vstupu.

(Pokračování na stránce 2)



Čtete odborný časopis

## Finanční Management



Ukázkové číslo

ZDARMA

si můžete objednat

na tel.: 800 110 022

nebo na

[www.ManagerWeb.cz](http://www.ManagerWeb.cz)

**economia**  
OBSAH ROZHODUJE

## DAŇOVÝ KALENDAŘ – PROSINEC

**8. 12.**

**Pojistné:** splatnost zálohy na pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění OSVČ a zálohy na pojistné na zdravotní pojištění OSVČ za listopad

**10. 12.**

**Spotřební daň:** splatnost daně za říjen (mimo spotřební daň z lihu)

**15. 12.**

**Daň z příjmů:** čtvrtletní záloha na daň u poplatníků, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 tisíc Kč a pololetní záloha na daň u poplatníků, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 tisíc Kč, avšak nepřesáhla 150 tisíc Kč

**Daň silniční:** záloha na daň za říjen a listopad

## ZE SBÍRKY ZÁKONŮ

• Částka 137, rozeslaná 1. 12. 2008

417. Vyhláška o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2009

• Částka 134, rozeslaná 1. 12. 2008

412. Vyhláška o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků

## KRÁTCE

## Konference BKR International „Překonávání globálních hranic“

Každoroční celosvětové setkání BKR International letos proběhlo v Kapském městě v Jihoafrické republice a většina účastníků využila této příležitosti k tomu, aby tento region více prozkoumala. Ať již to byla návštěva safari (kde byla většina z nich ozbrojena fotoaparáty, i když minimálně jeden se účastnil i tradičního lovu ozbrojen i jinak) anebo návštěva vinařské oblasti, zhlédnutí Viktoriniých vodopádů ze strany Zambezi anebo Zimbabwe či z helikoptéry anebo přátelení se se žraloky, využili jsme toto setkání jako naši soukromou bránu do tohoto regionu. „Překonávání globálních hranic“ se nám určitě podařilo.

Jihoafrická republika se připravuje na Světový pohár ve fotbale, který se zde bude konat v roce 2010, a chce, aby z toho byla velká událost, tak jako olympiáda v Beijing v Číně

(Pokračování na stránce 2)

(Pokračování ze stránky 1)

Další dvě otázky hlavního tématu: „Je poskytování takové stravy použitím pro soukromou potřebu?“ Základní otázkou tedy je, zda lze vyměřit daň na výstupu.

### Ze stanoviska generální advokátky

Ve stanovisku byl zdůrazněn jeden ze základních principů DPH, kdy touto daní by měla být zatížena vždy konečná spotřeba. K tomuto účelu slouží různé mechanismy, přičemž bylo upozorněno, že nelze směřovat dva mechanismy, a to zákaz odpočtu daně na vybraná přijatá plnění (např. výdaje na reprezentaci, kdy již samotné využití těchto plnění je považováno za konečnou spotřebu) a na druhé straně odvádění daně na výstupu v případě soukromé spotřeby při prvotním zachování nároku na odpočet. K této problematice byl zmíněn následující ilustrativní příklad.

Pokud stavitel budov dá pokyn některým ze svých zaměstnanců, aby postavili přístavbu k jeho vlastnímu domu a použili materiál z jeho skladu, objektivně se jedná o použití zdrojů podniku pro účely, které nemají žádnou spojitost s potřebami podniku. Daň na vstupu byla odpočtena a nyní musí být vybrána daň na výstupu z téhož nákladu spolu s náklady na poskytnutí práce (stavitel byl v téměř stejném postavení vůči DPH jako soukromá osoba, která získala stejné zboží a služby).

Pokud stejný stavitel hostí svého potenciálního klienta gastronomickou pochoutkou s pěti víny a vzácnými likéry v tříhvězdičkové restauraci, může to přinést docela dobrý obrát, a tedy sloužit pro účely potřeb jeho podniku, ale předpokládá se, že je zde rovněž přítomen prvek příjemnosti, a nezohledňuje se, zda došlo ve skutečnosti k podpisu smlouvy, či nikoli. Stavitel ale nebude moci odpočíst DPH vystavené restaurací. Znovu se tedy nachází v postavení soukromého spotřebitele, ale na základě jiného mechanismu. Zde by bylo jednoznačně nepřijatelné, aby byl staviteli zamítnut nárok na odpočet DPH a poté musel uhradit DPH znovu ze stejné částky na základě použití pro soukromou potřebu.

Z výše uvedených případů vyplývá, že pokud tedy plátce nemá nárok na odpočet daně u některého plnění pro soukromou potřebu, pak mu ale nevzniká povinnost tuto daň na výstupu přiznat a zaplatit. Jedná se tedy o to, že konečná spotřeba u DPH u tohoto případu nastává už při nákupu tohoto zboží.

Ve stanovisku byl zmíněn rozsudek ESD ve věci Hotel Gasabäck C-412/03. Ustanovení tohoto rozsudku považují některá plnění, za něž osoba povinná k dani neobdrží žádné skutečné protiplnění, za dodání zboží nebo poskytování služeb za úplatu. Cílem těchto ustanovení bylo zajistit rovné zacházení s osobou povinnou k dani, která použije zboží nebo služby pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, a konečným spo-

třebitelem, který si opatřuje zboží nebo služby stejného typu.

Soudní dvůr nicméně souhlasil s tím, že výdaje na ubytování, potraviny, pohostinnost a zábavu mohou sloužit přísně provozním účelům a že, pokud lze prokázat, že se jedná o tento případ, a pokud jsou nákladovou položkou zdanitelného výstupního plnění (dodání zboží či služeb), měly by zakládat nárok na odpočet daně na vstupu v souladu se zásadou neutrality DPH.

Ze stanoviska vyplynulo, že pro posouzení, zda je nutné v těchto případech odvádět DPH na výstupu, je stěžejní, zda poskytnutí stravování obchodním partnerům a zaměstnancům v rámci obchodních jednání bylo v rámci potřeb podniku (není nutné odvádět DPH na výstupu), či nikoliv (je nutné odvádět DPH na výstupu).

### Závěry

Názory generální advokátky a doporučení k rozhodnutí o otázkách Soudním dvorem:

1. Dodáním za protiplnění je poskytování bezplatné stravy obchodním partnerům podnikem povinným k dani v jeho vlastní jídelně, pokud strava převážně slouží k jiným účelům než pro potřeby podniku – taková dodání nicméně mohou rovněž sloužit převážně podnikovým účelům, zejména pokud je jejich cílem zvýšení efektivnosti schůzek, kterých se příjemci účastní, a tudíž není dodáním za protiplnění.

2. Dodáním za protiplnění je poskytování bezplatné stravy zaměstnanci podnikem povinným k dani v jeho vlastní jídelně, pokud strava převážně slouží k vlastním soukromým účelům zaměstnance. Taková dodání nicméně mohou rovněž sloužit převážně podnikovým účelům jeho zaměstnavatele, zejména pokud omezení ze strany podniku vyžadují, aby se zaměstnanec vzdal volby, kterou by jinak měl, a konzumoval takovou stravu, a v takových případech se nejedná o dodání za protiplnění.

3. S dodáním nesmí být zacházeno jako s dodáními za protiplnění, pokud není zcela nebo částečně odpočitatelná DPH hrazená ze zboží nebo služeb, které tvoří součást základu daně v případě takového zacházení.

4. Členský stát nesmí „zachovat“ vynětí z odpočtu s ohledem na výdaje, u nichž byl nárok na odpočet uznán správní praxí v době vstupu směrnice v platnost, i když vynětí z odpočtu bylo teoreticky obsaženo ve vnitrostátních předpisech. Členský stát rovněž nesmí, jakmile jednou povolil odpočet DPH z určitých výdajů poté, co směrnice vstoupila v platnost, následně znovu stanovit vynětí těchto výdajů z nároku na odpočet, i když takové vynětí bylo obsaženo v předpisech v době vstupu směrnice v platnost.

V tuzemském zákoně o DPH jsou plnění nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce řešena v § 13 odst. 5 a § 14 odst. 4.

Jan Tahal  
tahal@fucik.cz

(Pokračování ze stránky 1)

v roce 2008. Všude kolem hodiny ohlašovaly, že do prvního zápasu, který se bude konat 11. 6. 2010, zbývá pouze 597 dnů a na mnoha místech probíhala výstavba, která má být do tohoto data dokončena – ať již na letištích, stadionech, silnicích, hotelech, restauracích anebo obchodních domech. A každý, s kým jsme mluvili, si byl jist, že se vše bez problémů zvládne.

Konference začala večeří se zábavným programem v sobotu večer v restauraci Gold Museum. Program byl zahájen tancem domorodců a bubnováním a netrvalo dlouho a v některých z nás se něco domorodého také probudilo.

V neděli jsme šli na prohlídku po Kapském městě, včetně jízdy lanovou dráhou na vrchol Stolové hory. Prohlídku jsme zakončili návštěvou afrických tučňáků. Bylo zrovna období jejich línání, a tak zrovna nevypadali nejlépe.

V pondělí začala dvoudenní formální obchodní část se semináři, kde mezi jinými vystoupil Gary Bailey, bývalý brankář Manchester United, který mluvil o tom, co se naučil od Sira Alexe Fergusona, manažera z Manchester United, a jak se to vztahuje k obchodnímu životu. Vzhled do minulosti a budoucnosti nastínil Daniel Silke, který hovořil o tom, jak Jihoafrická republika přežila izolaci od zbytku světa, a o její současné pozici jako jedné z nejsilnějších ekonomik na tomto kontinentě. Clem Sunter zase přednesl dva scénáře, ve kterých by si Jihoafrická republika mohla zvolit buďto vysokou cestu ve vyjednávání o vládních změnách, která by mohla vést k politické dohodě, anebo nízkou cestu, která by mohla vést ke konfrontaci, občanské válce a pustíně. On a jeho partner napsali několik bestsellerů a v jednom z nich v roce 2001 napsal dopis prezidentovi Spojených států, Georgi Bushovi, který jako hlavní hrozbu popisoval nukleární terorismus na západní půdě. V roce 2005 předpověděl hypoteční krizi a globální recesi.

Na závěr náš celosvětový předseda Bon Rothenberg (Londýn) shrnul to, jak jsou Jihoafrická republika i naše konference jedinečné a že takto si ji všichni účastníci budou i pamatovat.

Zůstává však několik nezodpovězených otázek: Opravdu se setkal tajný doutníkový spolek? A byl vůbec tajný? A kde byli Donnetovi, když byl Timmins (Ottawa) zpíval na pondělním galavečeru? Ty snad budou zodpovězeny, až se setkáme znovu v říjnu 2009 v New York City.

George Ireland (Ottawa)

Prezentace a fotografie najdete v sekci „What's new“ na [www.bkr.com](http://www.bkr.com).

Newsletter Finanční Management vydává Economia a.s.  
ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou



**Fučík & partneři**  
[www.fucik.cz](http://www.fucik.cz)

# Oceňování, účtování a vedení přírůstků skladových zásob

Problematika týkající se oceňování, účtování a vedení skladových zásob je předepsána zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. a dalšími účetními předpisy, jako jsou České účetní standardy (ČUS 15) a příslušné paragrafy Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Dále jsou velmi důležité vnitřní předpisy. Každá účetní jednotka si stanoví ve svém vnitřním předpise postup, jak bude zásoby oceňovat, jakým způsobem bude o zásobách účtovat, jakým způsobem povede skladovou evidenci apod.

Podle § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění (dále jen „Vyhláška“), zásoby tvoří tyto položky majetku: materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.

Obsahové vymezení zásob, jak je stanoveno ve Vyhlášce pro účetní jednotky, se ale týká i poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří nejsou účetní jednotkou, zejména pokud vedou pro účely zjištění dílčího základu daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Při oceňování zásob v účetnictví postupuje účetní jednotka podle příslušných ustanovení účetních předpisů. Až na některé výjimky je způsob ocenění zásob používán v účetnictví závazný i pro daňové účely, tj. např. i při vedení daňové evidence podle § 7b ZDP poplatníky, kteří nejsou účetní jednotkou.

Zásoby vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění. Pro účely ocenění může účetní jednotka použít pro přepočet cizí měny na českou měnu pevný kurz, kterým se rozumí kurz stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu podle § 24 odst. 7 zákona o účetnictví.

Základnou pro řádné oceňování zásob je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZÚ“), kde se z § 25 dozvíme následující obecné oceňovací pravidla týkající se zásob:

- Úplatně pořízené zásoby se oceňují pořizovací cenou:
  - za kolik byly pořízeny + náklady související s pořízením
- Zásoby vytvořené vlastní činností se obecně oceňují vlastními náklady:
  - přímé náklady na výrobu nebo jinou činnost, popř. i část souvisejících nepřímých nákladů
- Zásoby vytvořené vlastní činností, nelze-li zjistit vlastní náklady, se oceňují reprodukční pořizovací cenou:
  - za kolik by byly pořízeny v době, kdy se o nich účtuje
- Bezúplatně nabyté zásoby se oceňují taktéž reprodukční pořizovací cenou

## Úplatně pořízené zásoby

V praxi se zdaleka nejčastěji pořizují zásoby na podkladě kupní smlouvy, tedy úplatně. Což

znamená, že jejich oceněním musí být pořizovací cena. Její obecné vymezení ZÚ ad výše konkretizuje § 49 Vyhlášky:

**Součástí pořizovací ceny zásob** jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména: přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo, pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob **naopak nejsou** zejména: úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

Náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží (cizí i vlastní) bez ohledu na způsob nabytí se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují ocenění zásob.

Jednotný požadavek na ocenění úplatně pořízených zásob pořizovací cenou ovšem neznamená, že je vyloučeno jiné ocenění, pouze je třeba zajistit, aby účetními předpisy požadovaná pořizovací cena zásob byla z účetní evidence



zjistitelná. V účetní mluvě to znamená, že syntetický účet zásob musí být vždy oceněn pořizovací cenou, ovšem dílčí analytické účty, které se k němu vážou, mohou nést i jinak stanovenou cenovou informaci.

**Pořizovací cenu zásob lze** podle bodu 3.3. ČÚS 015 **rozdělit** na tyto složky:

1. Cenu pořízení zásob, kterou může být
  - a) skutečná cena pořízení nebo
  - b) předem stanovená cena pořízení a odchylka od skutečné ceny pořízení (tj. pevná cena + cenová odchylka).

2. Náklady související s pořízením zásob.

Vyloučeno není ani sledování zásob v prodejních cenách, kdy ovšem dále stoupnou požadavky na dílčí analytické účtování.

Ocenění nakoupených zásob tak může být různého typu, přičemž vždy půjde o ocenění pořizovací cenou tak, jak vyžaduje zákon.

## Zásoby vytvořené vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností se vyrábějí v účetních jednotkách buď v hlavních či pomocných provozech, a to z nakoupených surovin, případně může být na výrobu použito zboží, které se upraví. Do těchto zásob patří nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky a zvířata.

Výrobní organizace by měly řádně zachycovat ve svém účetnictví průběh výroby, tj. od počátku vyskladnění materiálu do výroby přes polotovar až po finální výrobek. Dost často je největším problémem správné stanovení kalkulace pro každý druh výrobku, určení vhodného způsobu vedení skladové evidence a dále stanovení zvoleného postupu účtování. Tyto postupy

by si měla každá účetní jednotka upravit vnitřními směrnici.

Základem správného účtování o zásobách vlastní výroby je jejich oceňování. Zásoby vytvořené vlastní činností včetně příchovek a přírůstků zvířat se oceňují zjištěnými vlastními náklady.

**Vlastními náklady se rozumí** přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti.

Každá účetní jednotka se může rozhodnout, zda bude používat k ocenění skutečnou výši vynaložených nákladů, nebo použije vyšší podle operativních, tj. plánovaných kalkulací.

Operativní (plánované) kalkulace si stanoví každá účetní jednotka podle konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínek určených na základě technické přípravy výroby.

Pro sjednocení a usnadnění účetní praxe nabízí § 49 odst. 5 Vyhlášky účetním jednotkám **alternativní přístupy** k oceňování. Tyto výjimky jsou tři a fakticky umožňují ocenění v neúplných vlastních nákladech. Odchylně lze takto **oceňovat zásoby vlastní výroby**, jimiž jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky:

• **ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem:**

- nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady,
- výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,

• **v hromadné a velkosériové výrobě:**

- pouze přímými náklady, jimiž jsou: náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy
- a ostatní přímé náklady,

• **v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem:**

- přímými náklady,
- výrobní režii,
- v případě, že výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců, výjimečně i správní režii.

## Kalkulace nákladů

Podle kalkulačního hlediska rozlišujeme **náklady přímé a nepřímé**.

Přímé náklady jsou takové, které můžeme jednoznačně přiřadit ke každé kalkulační jednotce. Přitom za kalkulační jednotici se považuje podle případu výrobek, výrobní série, hodina práce, jednotlivá zakázka atd., zkrátka obecně konkrétní sledovaný výkon účetní jednotky nebo sledovaná skupina stejných výkonů.

**Přímými náklady** jsou: přímý materiál (vstupuje do výrobku nebo je při daném výkonu spotřebován – např. zdicí materiály u stavební činnosti), přímé mzdy (mzdy pracovníků, kteří se přímo na daném výkonu podílejí, včetně pojistných odvodů – např. mzdy za práci zedníků a pomahačů na konkrétní stavbě) a ostatní přímé náklady (subdodávky, odpisy nebo nájemné speciálního zařízení využívaného jen pro danou výrobu).

**Nepřímé náklady** jsou pak takové, které k této kalkulační jednotce jednoznačně přiřadit nelze, nebo sice lze, ale náklady na jejich sledování by nebyly úměrné přínosu z tohoto

(Pokračování na stránce 4)

(Pokračování ze stránky 3)

sledování plynoucím. Jde zkrátka o takové náklady, které souvisejí s více výkony. Jako příklad si můžeme uvést drobný spojovací materiál (hřebíky, vruty, šrouby) v nábytkářském průmyslu. Naopak ale taková spotřeba pneumatik u nákladních vozidel bude již obvykle sledována zcela adresně a stane se tak nákladem přímým (přímo přiřaditelným k dané zakázce nebo k měsíčnímu výkonu řidiče). Hovoří se většinou o kategoriích: výrobní režie (náklady, které nejsou přímé, ale s výrobou, resp. s výkony bezprostředně souvisejí, např. spotřeba energie, drobný spojovací materiál, plat mistra apod.), správní a odbytová režie (nepřímé náklady spojené s činností, která je společná všem, nebo více činnostem účetní jednotky – např. firemní reklama, účtárna, management, jídelna atd.).

Protože nepřímé náklady souvisejí s více výkony a my je v rámci kalkulace celkových výrobních nákladů nějakým způsobem musíme promítnout, resp. přiřadit k jednotlivým výkonům, popř. k jednotlivým skupinám výkonů, nezbývá než je mezi tyto výkony rozpočítat podle určitého pravidla, kritéria, neboli je třeba zvolit určitou rozvrhovou základnu. Ta nemusí a ani zpravidla není jednotná pro všechny nepřímé náklady.

V některých případech se rozvrhové základny přímo nabízejí, jako např. u odpisů strojů využívaných pro výrobu více výrobků (odpisy se promítnou do jednotlivých výrobků v poměru času stroje spotřebovaného na jejich zpracování) nebo mzdy vedoucího dílny (rozpuští se do hodnoty dílenských výrobků podle jednotlivých mezd připadajících na ten který výrobek). Jindy bude hledání vhodné rozpočtové základny složitějším, resp. multikritériálním problémem, např. u spotřeby elektřiny za celou dílnu nebo u nájmu výrobních prostor apod.

#### Oceňování úbytků zásob

Při oceňování úbytků zásob může účetní jednotka podle bodu 3.1 ČÚS 015 používat kromě metody oceňování podle skutečných individuálních cen také:

- **Metodu váženého aritmetického průměru** (podstatou této nejvyžívanější metody je průměrování cen vyskladněných zásob, přičemž vážený aritmetický průměr cen se počítá nejméně jednou za měsíc).

Metoda váženého aritmetického průměru může vystupovat ještě v několika podvariantách lišících se v intervalu zjišťování nové průměrné ceny, z nichž v praxi převažují čtyři podvarianty výpočtu průměrné ceny:

- po každé nové dodávce zásob na sklad („klouzavý průměr“) neustálé přepočítávání, což počítačům nevadí,
- jednou denně, např. po uzavření skladu, kdy všechny úbytky v jednom dni jsou oceněny stejnou cenou,
- týdně, kdy všechny úbytky v jednom týdnu jsou oceněny stejnou jednotkovou cenou,

– dekadně,

– měsíčně, jde o nejdelší interval mezi přeceňováním ocenění pro úbytky zásob (viz bod 3.2 ČÚS 015), přitom to nemusí být měsíc kalendářní, ale i jiný, např. od 10. dne měsíce A do 9. dne následujícího měsíce B.

- **Metodu FIFO „první do skladu – první ze skladu“** (podstatou této metody je oceňování vyskladňovaných položek cenou, která byla dosažena při pořízení nejstarší skladované zásoby).

Používání metody FIFO je z daňového pohledu nevýhodné zejména v době růstu cen zásob, jelikož ocenění stavu zásob se přibližuje aktuální tržní hodnotě, zatímco v nákladech jsou zaúčtovány dřívější nižší ceny spotřebovaných zásob. To samozřejmě vylepšuje výsledek hospodaření účetní jednotky, ale zároveň to znamená i vyšší základ daně z příjmů.

- **Metodou předem stanovené ceny pořízení a odchylky od skutečné ceny pořízení** (tj. pevná cena + cenová odchylka). Při vyskladnění zásob se odpovídající podíl cenových odchylek a nákladů souvisejících s pořízením zásob rozpouští do nákladů účetní jednotky způsobem stanoveným ve vnitřní účetní směšnici.

Šárka Tichá, [ticha@fucik.cz](mailto:ticha@fucik.cz)



## Základ daně u mezinárodního pronájmu pracovní síly

Od počátku roku 2008 trvá výkladová nejasnost ohledně výše základu daně u mezinárodního pronájmu pracovní síly. Jde o situaci, kdy zaměstnanec má zahraničního právního zaměstnavatele, který mu vyplácí příjem a hraří za něj veřejnoprávní pojištění. Tento zaměstnanec je však vyslán do ČR na práci pro tuzemského zaměstnavatele, přičemž vztah s tímto tuzemským zaměstnavatelem naplňuje znaky závislé činnosti. Pak se pro účely zákona o daních z příjmů stává tuzemský ekonomický zaměstnavatel plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti zahraničního zaměstnance.

Výkladová nejasnost spočívá v tom, zda jako základ daně stanovit hrubou mzdu zahraničního zaměstnance zvýšenou o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění stejného druhu, jako je hrazeno podle českého zákona o pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákona o pojištění na všeobecné zdravotní pojištění, přestože tuzemský ekonomický zaměstnavatel do systému zahraničního pojištění nepřispívá.

Přestože jsou předmětná ustanovení účinná již od 1. 1. 2008, nepřijali doposud zástupci ministerstva financí a odborné veřejnosti souhlasné stanovisko.

## Business Spotlight



Pro všechny, kdo potřebují angličtinu ve své profesi.

Objednejte si ukázkové číslo časopisu pro zdokonalování business English

[www.business-spotlight.cz/kampan](http://www.business-spotlight.cz/kampan)

**economia**  
OBSAH ROZHODUJE

### STRUČNĚ

## Ceny půdy pro účely daně z nemovitostí

Vyhláškou č. 412/2008 Sb. byly stanoveny průměrné základní ceny zemědělských pozemků evidovaných v katastru nemovitostí v druhu pozemku orná půda, chmelnice, vinnice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty. Tyto ceny se použijí pro účely daně z nemovitostí od 1. 1. 2009.

## Snížení základní sazby DPH ve Velké Británii

Velká Británie přistoupila z důvodu podpory spotřeby ke snížení základní sazby DPH. Od 1. 12. 2008 se uplatní sazba daně 15 % místo dosavadních 17,5 %. Ostatní pravidla pro uplatnění DPH se nezměnila.

## Zařazování hmotného majetku do odpisových skupin

Ministerstvo financí vydalo sdělení, podle kterého se pro účely zařazování movitého hmotného majetku do odpisových skupin i po 1. 1. 2008 postupuje podle Standardní klasifikace produkce zavedené sdělením Českého statistického úřadu (ČSÚ) ze dne 5. 12. 2002. Nová Klasifikace produkce (CZ-CPA), jejíž použitelnost pro statistické účely je stanovena Sdělením ČSÚ ze dne 31. 7. 2008 zpětně od 1. 1. 2008, není pro zařazování hmotného majetku do odpisových skupin rozhodná.

Čtete odborný časopis  
**Finanční Management**  
Prodlužte si předplatné  
na rok **2009**

<http://predplatne.economia.cz/app/eco.form/index.php?tit=FG>