

Akademie věd České republiky
k rukám Ing. Jany Jeřábkové

č.j. 0162/08

V Praze dne 11.1.2008

1) Účtování o dani z přidané hodnoty podléhající odpočtu či vrácení, zejména na přelomu účetního období

Akademie věd České republiky - organizační složka státu – neplátce DPH

Z provozních výdajů nemá AV ČR nárok na odpočet DPH ani na vrácení této daně. Cena zboží či služby včetně daně je výdajem běžného rozpočtového roku a bude podle svého charakteru účtována na vrub účtu účtové třídy 0 či 4.

Pokud má AV ČR nárok na vrácení DPH z nakoupeného zboží či služeb podle § 81 odst. 1 a 2 zákona o DPH (nenávratné zahraniční výpomoci, programy předvstupní pomoci, prostředky EU poskytnuté na podporu projektů výzkumu a vývoje), měla by jako svůj náklad a výdaj příslušného projektu účtovat pouze cenu v úrovni bez DPH. Daň z přidané hodnoty, která bude prostřednictvím finančního úřadu nárokována k vrácení, by měla být účtována na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty.

Doporučuji na účtu 343 vytvořit zvláštní analytiky dle období, ve kterých je o vrácení DPH žádáno, a dále analytiku pro vypořádání vrátek s finančním úřadem. DPH z pořízeného zboží či služby bude dle daňového dokladu účtována na vrub příslušného analytického účtu 343 dle období podávané žádosti. Na základě podané žádosti bude částka dle žádosti zúčtována na vrub analytiky pro vypořádání s finančním úřadem a ve prospěch analytiky dle období žádosti. Zároveň bude na analytiku dle období žádosti zaúčtováno zaokrouhlení, neboť se vrací daň zaokrouhlená na celé koruny. Při vrácení daně finančním úřadem bude vrácená částka účtována ve prospěch analytického účtu pro vypořádání s finančním úřadem. Obdobně bude účtována částka, kterou by si finanční úřad ponechal na úhradu nedoplatku na jiné dani.

Při inventarizaci např. na konci účetního období budou mít zůstatky na analytických účtech 343 následující význam:

zůstatek na 343/období: DPH z pořízeného zboží či služeb určené k vrácení, žádost o vrácení dosud nebyla uzavřena a podána, účet by neměl mít pasivní zůstatek,

zůstatek na účtu 343/vypořádání s FÚ: pohledávka za finančním úřadem ve výši již nárokových částek, které dosud nebyly vráceny, účet by neměl mít pasivní zůstatek.

Veřejná výzkumná instituce – neplátce DPH

Pro v.v.i. neplátce DPH je postup účtování o DPH stejný jako u organizační složky státu s výjimkou účtování nákladů na účtech skupiny 5.

Veřejná výzkumná instituce – plátce DPH

Přijatá plnění, u kterých nemá v.v.i. nárok na odpočet ani vrácení DPH, účtuje v ceně včetně DPH jako náklad či investici.

Při uplatňování nároku na vrácení DPH podle § 81 zákona o DPH postupuje v.v.i. plátce DPH obdobně jako výše zmíněná organizační složka státu. Měl by navíc na účtu 343 analyticky odlišit daň z přidané hodnoty uplatňovanou k odpočtu a DPH uplatňovanou k vrácení.

U přijatých plnění, u kterých v.v.i. plátce DPH uplatňuje plný či krácený nárok na odpočet DPH, by měla být cena v úrovni bez DPH účtována na vrub účtu účtové třídy 0 či 5, částka DPH na vrub příslušného analytického účtu 343.

Ke konci účetního období budou jednotlivé analytické účty tohoto subjektu vyjadřovat pohledávky za finančním úřadem z titulu nárokování vrácení DPH a pohledávky či závazky vůči finančnímu úřadu z titulu odpočtů a odvodů DPH z příznání k DPH.

2) Nutnost a výše úplaty či bezúplatnost při užívání státního majetku veřejnou výzkumnou institucí či majetku veřejné výzkumné instituce jinou v.v.i.

V uvedených případech užívání majetku není bezúplatnost zákonem nařízena. Rozpočtová pravidla (zákon č. 218/2000 Sb.) v § 66 stanoví, že peněžitá plnění si neposkytují organizační složky státu v působnosti jednoho správce kapitoly a organizační složka státu s jí zřízenou příspěvkovou organizací. Dále pak organizační složky státu neposkytují náhradu za užívání nemovitosti, se kterou hospodaří jiná organizační složka státu či příspěvková organizace. § 66 se netýká vztahu veřejných výzkumných institucí ke zřizovateli ani v.v.i. vzájemně mezi sebou. Ustanovení nelze na v.v.i. vztáhnout ani analogií, a to i tehdy, odhlédneme-li od nepřipustnosti analogie ve veřejném právu. Nelze činit paralelu mezi příspěvkovou organizací a veřejnou výzkumnou institucí. Veřejné výzkumné instituce vznikly právě proto, že forma příspěvkové organizace pro daný charakter činnosti nevyhovovala. Zásadní odlišnost lze, s ohledem na zkoumaný problém, spatřovat v tom, že příspěvkové organizace nejsou nadány schopností vlastnit majetek, kdežto veřejné výzkumné instituce jsou v tomto ohledu zcela suverénní právní formou. Ustanovení o bezúplatnosti vzájemných plnění je v zákoně z důvodu eliminace přesunů finančních prostředků státního rozpočtu vyvolaných toliko příslušností hospodařit s konkrétním majetkem. Veřejné výzkumné instituce jsou z hlediska schopnosti vlastnit postaveny na roveň většině ostatních subjektů. Vynucená bezúplatnost užívání majetku by proto byla zbytečná, nesystémová a vedla by k nerovnému postavení subjektů.

Organizační složka státu a jí zřízená v.v.i. z pohledu daňových zákonů naplní definici spojených osob. Od spojených osob daňové zákony standardně vyžadují vzájemná plnění v běžných cenách, není-li rozdíl uspokojivě doložen. Hledání běžné ceny či vhodných důvodů pro cenu dramaticky nižší bych preferovala odložit na pozdější dobu, až se více seznámím s chodem a vzájemnými vztahy AV a v.v.i.

3) Účtování tvorby fondu účelově určených prostředků z investiční dotace

Tvorbu fondu účelově určených prostředků z investiční dotace právní předpisy nezakazují. Není-li tvorba fondu účelově určených prostředků vyloučena v podmínkách přijetí dotaci či grantu, je tvorba fondu legální. Zákon o veřejných výzkumných institucích (č. 341/2005 Sb.) v § 26 stanoví zdroje, účel i užití fondu. V odstavci 1 písmenu c) se předjímá tvorba fondu z veřejných prostředků, které nemohly být v roce poskytnutí efektivně použity. Důvodová zpráva k zákonu o veřejných výzkumných institucích k tvorbě fondu výslovně uvádí, že: „Cílem opatření je zabránit tomu, aby přidělené prostředky, které z nepředvídaných důvodů (odložená zahraniční služební cesta, přesunutí dosud neuskutečněné aktivity na následující kalendářní rok, nedodržení termínu dodávky objednaného zboží nebo zařízení apod.) nebylo možné v daném roce použít v souladu s jejich určením, byly ke konci roku nehospodárně utráceny.“ V zákoně i důvodové zprávě k němu je kladen důraz na efektivitu využití účelově určených prostředků. Důvodová zpráva jako důvod nevyčerpání prostředků v běžném roce příkladmo uvádí odložení služební cesty či nedodání zařízení. Tím evidentně připouští odsunutě čerpání prostředků provozního (cestovné) i investičního charakteru (zařízení).

Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví ani České účetní standardy tvorbu a užití fondu účelově určených prostředků speciálně neupravují. Při účtování je proto nutno se držet ustanovení zákona o účetnictví a v něm obsažených obecných účetních principů. Podle § 7 zákona o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Přitom

zobrazení je za věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, a je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Podle § 8 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné a srozumitelné. Za správné se přitom účetnictví považuje tehdy, jestliže je vedeno tak, že to neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

Tvorba fondu účelově určených prostředků z provozní dotace se děje přirozeně na vrub nákladů. Je-li dotace určena ke krytí provozních nákladů, účtuje se její přijetí v souladu s účetními předpisy do výnosů. Čerpání dotace je následně účtováno do nákladů. § 66 zákona o veřejných výzkumných institucích řadí čerpání dotace formou tvorby fondu účelově určených prostředků při dodržení podmínek na roveň čerpání dotace formou pořízení zboží či služeb. Není právní důvod používat odlišné účetní metody pro různé formy čerpání téže dotace.

Stejně argumenty však účtování tvorby fondu účelově určených prostředků z investiční dotace na vrub nákladů vylučují. Přijatá investiční dotace je dle účetních předpisů účtována ve prospěch příslušného účtu třídy 9. Čerpání dotace formou pořízení dlouhodobého majetku je účtováno na vrub příslušného účtu účtové skupiny 0. Účtování čerpání investiční dotace formou tvorby fondu účelově určených prostředků na vrub nákladů by vedlo k různosti užitých účetních metod v závislosti na formě čerpání dotace a tím i k porušení věrnosti a poctivosti účetnictví.

Pokud v.v.i. účtuje předpis investiční dotace ve prospěch účtu 916 a její čerpání při zařazení pořízeného majetku do užívání na vrub účtu 916 a ve prospěch účtu 901, doporučuji účtovat tvorbu fondu účelově určených prostředků na vrub účtu 916 a ve prospěch účtu 915. Užití fondu účelově určených prostředků v následujícím roce doporučuji účtovat na vrub 915 a ve prospěch 916 a následně čerpání investičních prostředků při zařazení majetku do užívání standardně na vrub účtu 916 a ve prospěch 901. Tento způsob účtování při čerpání prostředků preferuji před zkráceným zápisem na vrub 915, ve prospěch 901 hned ze dvou důvodů: 1) Jde o způsob variabilnější – v případě, že se konečná cena investice bude lišit od předpokládané ceny, lze pohodlně účetně zachytit „dofinancování“ z investičních prostředků následujícího roku. 2) Čerpání zdrojů na investice z účtu 916 je standardní, užití účtu 915 by mohlo zbytečně vyvolat nutnost vysvětlování správnosti účtování.

V zájmu zachování pořádku a přehlednosti doporučuji evidenci fondu účelově určených prostředků na účtu 915 analyticky členit dle účelu. Za minimální přípustný rozsah členění považuji členění alespoň na prostředky z provozních dotací, z investičních dotací, z účelově určených darů.

Ačkoli zákon o daních z příjmů (586/1992 Sb.) v § 24 odst. 2 písm. zr) předjímá tvorbu fondu účelově určených prostředků na vrub nákladů, považovala bych snížení základu daně z příjmů v.v.i. o tvorbu fondu účelově určených prostředků z investiční dotace za porušení zákona.

Pro zjištění základu daně se sice vychází z účetnictví, ale dle § 23 odst. 10 musí být toto účetnictví vedeno podle zvláštních předpisů (zákon o účetnictví), nikoli v rozporu s nimi. Jak bylo výše uvedeno, jednalo by se při účtování tvorby fondu z investiční dotace na vrub nákladů o porušení zákona o účetnictví.

Pokud by v.v.i. neúčtovala tvorbu fondu na vrub nákladů a chtěla snížit základ daně mimoúčetně v priznání k dani z příjmů s poukazem na ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 2., dle kterého lze základ daně snížit o částky nezahrnuté do nákladů, které lze dle zákona o daních z příjmů do nákladů zahrnout, dopustila by se porušení ustanovení § 25 odst. 1 písm. i). Za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména náklady na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně. Příjmy z investičních transferů nejsou dle § 18 odst. 5 písm. a) pro v.v.i. předmětem daně z příjmů.

Květoslava Couřová

Důvodová zpráva k v.v.i.
K § 26

Ustanovení umožňuje převést omezený objem účelově určených finančních prostředků poskytnutých na řešení výzkumného projektu nebo výzkumného záměru nebo na jinou činnost, nespotřebovaných v daném kalendářním roce, do fondu účelově určených prostředků a efektivně je využít v roce následujícím. Cílem opatření je zabránit tomu, aby přidělené prostředky, které z nepředvídaných důvodů (odložená zahraniční služební cesta, přesunutí dosud neuskutečněné aktivity na následující kalendářní rok, nedodržení termínu dodávky objednaného zboží nebo zařízení apod.) nebylo možné v daném roce použít v souladu s jejich určením, byly ke konci roku ne hospodárně utráceny. Přesun nevyužití podpory je vázán na písemné oznámení poskytovateli. Tím se zamezí nekontrolovatelným přesunům podpory v rozporu s účelem, na který byla poskytnuta. Zůstává zachován charakter podpory, neboť prostředky musí být použity k účelu, na který byly původně poskytnuty.