



JUDr. Alena SCHILLEROVÁ, Ph.D.
náměstkyně ministra financí

V Praze dne 20. ledna 2017
PID: MFCR7XAGQW
Č. j.: MF-46560/2016/15-4

Počet listů: 3

Vážený pane Jiránku,

k Vašemu dotazu ze dne 22. prosince 2016 týkajících se aplikace zákona č. 340/2015 Sb., o zvláštních podmínkách účinnosti některých smluv, uveřejňování těchto smluv a o registru smluv (zákon o registru smluv) a jeho daňových a účetních dopadů v případě neuveřejnění v registru smluv podle tohoto zákona, Vám sděluji následující.

Podle § 7 odst. 1 zákona o registru smluv nebyla-li smlouva, která nabývá účinnosti nejdříve dnem uveřejnění, uveřejněna prostřednictvím registru smluv ani do tří měsíců ode dne, kdy byla uzavřena, platí, že je zrušena od počátku. Tj. jde o tzv. absolutní neplatnost právního jednání (do 31. 12. 2013 se v soukromém právu užíval termín právní úkon, proto je tento pojem použit i v níže citovaných soudních rozhodnutích).

Z hlediska aplikace zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vztahu tzv. absolutně neplatného právního jednání dle zákona o registru smluv, sděluji, že ve Vámi dotazovaném případě jde o plnění, která již byla poskytnuta (zkonsumována), a proto účetní případ bude zaúčtován prostřednictvím příslušných syntetických účtů, tedy bude vykázán na příslušných položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty v souladu s jejich obsahovým vymezením, jako kdyby existoval právní titul. V uvedeném případě tedy na položce výkazu zisku a ztráty „A. I. 8. Opravy a udržování“ (SÚ 511), resp. „B. I. 2 Výnosy z prodeje služeb“ (SÚ 602). Obecně platí, že pokud smlouva již byla „zkonsumována“, i když v důsledku nesplnění povinnosti uložené zákonem o registru smluv byla smlouva neplatná, bude příslušný účetní případ zaúčtován prostřednictvím příslušných syntetických účtů

a vykázan na příslušných položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jako v případě, kdyby došlo ke splnění povinností uložených příslušným zákonem a smlouva by byla platná. U obsahu účetního případu totiž bez dalšího nedochází ke změně, ta by mohla nastat až na základě dalších vnějších skutečností.

Z hlediska aplikace zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se v souvislosti s absolutní neplatností právních jednání, již v minulosti v několika svých rozsudcích zabýval Nejvyšší správní soud (např. rozsudek s č. j. 7 Afs 130/2009-200 ze dne 2. 12. 2010, rozsudek s č. j. 2 Afs 94/2004-50 ze dne 3. 2. 2005, rozsudek s č. j. 7 Afs 8/2007-49 ze dne 17. 4. 2008, nebo rozsudek s č. j. 10 Afs 129/2014-62 ze dne 28. 5. 2015).

V rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009-200 Nejvyšší správní soud uvedl, že „dospěje-li (finanční ředitelství – pozn. Nejvyššího správního soudu) k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy. Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projeví-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví.“

Další rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 129/2014-62 rovněž uvádí, že „pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu. Pokud závazek fakticky existoval, neboť byl realizován a měl dopady do majetkové reality zúčastněných stran, zpravidla se odrazí také v daňové oblasti. Na druhou stranu v případě, kdy by bylo možné zjištěnou absolutní neplatnost reflektovat tím, že dojde k vrácení uskutečněného plnění, případně k plnění na základě závazku ještě nedošlo, nebo je možná obnova takového stavu, jako by tu předmětný závazek nikdy neexistoval, účinky tohoto úkonu do daňové oblasti nezasáhnou.“

Na základě výše uvedeného lze tak konstatovat, že ve Vámi uváděném příkladu, kdy si příspěvková organizace objedná určité stavební práce, které jsou provedeny, vyfakturovány a zaplacený a kdy již nelze toto plnění vrátit v důsledku porušení povinnosti vyplývající ze zákona o registru smluv, došlo k dopadům v majetkové sféře u obou zúčastněných stran. Tedy v případě příspěvkové organizace by se při splnění všech podmínek zákona o daních z příjmů mělo obecně jednat o daňově uznatelný výdaj (náklad) dle § 24 odst. 1 tohoto zákona.

K otázce ve věci nesplnění povinností uvedených v zákoně o registru a aplikaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), je třeba nejprve konstatovat, že z hlediska ZDPH není pro způsob uplatnění DPH určující, zda nezveřejněním nebo chybným zveřejněním smlouvy v registru smluv dojde k její neúčinnosti a následně neplatnosti, ale je rozhodující, zda z pohledu zákona o DPH skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění či nikoliv. V uvedeném případě (tj. příspěvková organizace, plátce DPH, objedná stavební práce u jiného plátce DPH, které jsou provedeny, vyfakturovány a uhrazeny) je provedení stavebních prací zdanitelným plněním, na které se použije režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH. V tomto režimu je plátce, pro kterého bylo výše zmíněné zdanitelné plnění uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, který se stanoví v souladu s § 21 ZDPH. Zároveň má plátce z tohoto plnění nárok na odpočet daně na vstupu v rozsahu stanoveném v § 72 a následujících ZDPH. Na tuto skutečnost nemá neúčinnost nebo neplatnost smlouvy žádný vliv.

S pozdravem



Vážený pan
Ing. Daniel Jiránek
Svaz měst a obcí České republiky
5. května 1640/65
140 00 Praha 4
ID datové schránky: 5fkgwn3