

MINISTERSTVO FINANČÍ
Odb. 47

Čj. 47/26467/2006/473

Referent: Ing. Marta Dřevíková, tel. 257044278
Ing. Radek Dvořák, tel. 257044408
Ing. Hana Větrovská, tel. 257044282

V Praze dne 3.3.2006

POKYN D-298

k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 215/2005 Sb. o registračních pokladnách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a při uplatňování slev na daních z příjmů dle ustanovení § 35 odst. 6, 7 a 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v souvislosti s pořízením registrační pokladny nebo technickým zhodnocením používané pokladny v souladu se zákonem č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Od 1.7.2005 platí zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o registračních pokladnách“), který stanovuje pro vymezený okruh podnikatelů, tj. fyzických a právnických osob provozujících maloobchod nebo hostinskou činnost na základě živnostenského oprávnění, pro zajištění evidence plateb v souladu s tímto zákonem nejpozději od 1.1.2007 zavedení registračních pokladen s fiskální pamětí. V praxi to znamená buď pořízení nové certifikované registrační pokladny, nebo technické zhodnocení dosud používané pokladny ke splnění podmínek stanovených citovaným zákonem. Ministerstvo financí s cílem zajistit jednotný postup při aplikaci zákona o registračních pokladnách a ustanovení § 35 odst. 6, 7 a 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) vydává tento Pokyn.

1) Uplatňování slevy na dani z titulu pořízení registrační pokladny a jejího následného uvedení do provozu - ustanovení § 35 zákona o daních z příjmů

Z titulu pořízení registrační pokladny a jejího uvedení do provozu byla zákonem č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů, schválena sleva na dani z příjmů.

S účinností od zdaňovacího období, které započalo v r. 2005, umožňuje ustanovení § 35 odst. 6, 7 a 8 zákona o daních z příjmů, fyzickým i právnickým osobám, které jsou povinny podle § 1 zákona o registračních pokladnách (dále jen „povinné subjekty“) zaznamenávat jednotlivé platby prostřednictvím pokladny, uplatnit slevy na daních z příjmů.

V případě pořízení registrační pokladny odpovídající zákonu o registračních pokladnách se poplatníkům uvedeným v ustanovení § 2 a § 17 zákona o daních z příjmů, kteří jsou zároveň povinnými subjekty, daň z příjmů dle ustanovení § 35 odst. 6 zákona o daních

z příjmů sníží o polovinu pořizovací ceny registrační pokladny, maximálně však o částku 8000 Kč na jednu pokladnu, a to za zdaňovací období, ve kterém byla pokladna pořízena, a za předpokladu, že do 30. června 2006 bude zahájen její provoz podle ustanovení § 9 zákona o registračních pokladnách. Slevu na dani lze uplatnit jen při prvním zahájení provozu registrační pokladny.

V případě technického zhodnocení dosud užívané pokladny, které bude ke splnění podmínek stanovených zákonem o registračních pokladnách provedeno do 31.12.2006, se povinnému subjektu snižuje daň z příjmů dle ustanovení § 35 odst. 7 zákona o daních z příjmů o 30% hodnoty technického zhodnocení, maximálně však o částku 4 000 Kč na jednu pokladnu. Slevu lze uplatnit za zdaňovací období, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno.

Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dodatečnou úpravu dosud používané pokladny pro splnění podmínek stanovených zákonem o registračních pokladnách. Jedná se o rozšíření technických a funkčních vlastností dosud používané pokladny dodatečnou úpravou, která musí být provedena certifikovaným postupem pro daný typ pokladny (§ 5 a § 7 zákona o registračních pokladnách). Tato úprava musí být schválena Ministerstvem financí na základě návrhu na certifikaci postupu úpravy pokladny podaném výrobcem nebo dovozcem pokladny.

Nelze-li výši slevy uplatnit v roce, kdy nárok na ni vznikl, z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo daň nižší než je sleva, lze slevu nebo její zbývající část dle ustanovení § 35 odst. 8 zákona o daních z příjmů uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže daň, nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na slevu vznikl.

Při posuzování nároku na slevu je vždy rozhodující, zda zákonné předpoklady pro uplatnění slevy byly dodrženy či nikoliv.

Jestliže povinný subjekt, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, pořídil registrační pokladnu v roce 2005 a v neprodloužené lhůtě pro podání přiznání k dani z příjmů (tj. do 31.3.2006) na pokladně provoz nezahájil, může si v řádném přiznání k dani z příjmů za rok 2005 slevu na dani uplatnit. Pokud by však povinný subjekt na této pokladně provoz do 30.6.2006 nezahájil, nárok na slevu, kterou si již uplatnil, mu nevznikl. V takovém případě má povinnost v souladu s ustanovením § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší, a to do konce měsíce následujícího po tomto zjištění.

Nebude-li dodatečné daňové přiznání podáno ve stanovené lhůtě, správce daně daň dodatečně vyměří a v souladu s ustanovením § 63 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků stanoví penále.

Za situace, kdy povinný subjekt, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, pořídil registrační pokladnu v roce 2005 a podává přiznání k dani z příjmů v prodloužené lhůtě, tedy do 30.6.2006 (jde o poplatníka, který má povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce) nebo do 30.9.2006, příp. do 31.10.2006 (na základě prodloužené lhůty správcem daně), jsou mu již známy skutečnosti rozhodné pro uplatnění slevy na dani. Obdobně jsou známy tyto skutečnosti i povinnému subjektu – právnické osobě, jejíž zdaňovací období končí nejdříve dnem 31.3.2006 a podává přiznání k dani z příjmů v neprodloužené i v prodloužené lhůtě. Pokud na registrační pokladně do 30.6.2006 provoz nezahájil, nemá nárok si v přiznání k dani z příjmů slevu uplatnit.

Pokud povinný subjekt, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, pořídil registrační pokladnu v období od 1.1.2006 do 30.6.2006 a k datu 30.6.2006 zahájil provoz dle ustanovení § 9 zákona o registračních pokladnách, uplatní slevu na dani v řádném přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2006. Pro povinné subjekty, jejichž zdaňovacím obdobím je hospodářský rok, je pro uplatnění slevy na dani rozhodující zahájení provozu registrační pokladny v souladu s ustanovením § 9 zákona o registračních pokladnách do 30.6.2006.

Na registrační pokladny pořízené po 1.7.2006 se sleva nevztahuje.

Výše slevy na dani je odvozována od pořizovací ceny majetku. Ocenění majetku je vymezeno § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a sice tak, že hmotný majetek (kromě zásob a hmotného majetku pořízeného vlastní činností) se oceňuje pořizovacími cenami. Stejně tak zásoby (s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností) se oceňují pořizovacími cenami.

Pořizovací cenou se ve smyslu § 25 odst. 4 zákona o účetnictví rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady spojené s jeho pořízením.

Pokud pořizovaná registrační pokladna má hodnotu vyšší než 40 tis. Kč, jedná se podle zákona o daních z příjmů o hmotný majetek odpisovaný. Odpisování pořízené registrační pokladny nemá vliv na uplatnění slevy na dani. Náklady spojené s pořízením, tj. např. doprava, montáž, event. clo v případě dovozu pokladny, jsou součástí pořizovací ceny. Další náklady provozního charakteru (kupř. zaškolení pracovníků, poplatky za uzavření servisní smlouvy, pořízení servisní knihy) pořizovací cenu neovlivňují. Příkladné vymezení nákladů souvisejících a nesouvisejících s pořízením dlouhodobého hmotného majetku je uvedeno v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

V případě dodatečné úpravy již dříve používané registrační pokladny vzniká nárok na slevu na dani pouze za předpokladu, že se jedná o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, tedy o výdaje na rekonstrukci nebo modernizaci majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 tis. Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatnil jako jednorázový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů. Přitom rekonstrukcí se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku.

Pokud daňový subjekt provede na majetku rekonstrukci či modernizaci v hodnotě nepřesahující částku 40 tis. Kč, může se rozhodnout, že tyto náklady na úpravu uplatní jako jednorázový výdaj nebo formou účetních odpisů. V takovém případě již nemůže uplatnit slevu na dani. Pokud by se rozhodl podle § 33 odst. 1 poslední věty považovat úpravy za technické zhodnocení, bude je zahrnovat do nákladů prostřednictvím daňových odpisů, a může si v takovém případě slevu na dani dle § 35 odst. 7 zákona o daních z příjmů, uplatnit.

Při daňovém odpisu technického zhodnocení vzniklého dodatečnou úpravou dosud používané pokladny pro splnění podmínek stanovených zákonem o registračních pokladnách mohou nastat např. následující varianty:

V případě, že vstupní cena pokladny, která je technicky zhodnocována dodatečnou úpravou, je vyšší než 40.000,- Kč, je samotná pokladna zatříděna do odpisové skupiny 1 (dle ustanovení § 30 zákona o daních z příjmů a jeho přílohy č. 1), kód „Standardní klasifikace produkce“ 30.0 Kancelářské stroje a počítače. Technickým zhodnocením formou dodatečné úpravy je v tomto případě zvýšena vstupní cena pokladny v odpisové skupině 1 a dále se

v odpisování pokračuje ze zvýšené vstupní ceny (u zrychleného odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny).

Uplatnění slevy na dani z příjmů dle ustanovení § 35 odst. 7 zákona o daních z příjmů v případě, že vstupní cena pokladny, která je technicky zhodnocována dodatečnou úpravou, je nižší než 40.000,- Kč, je možné pouze v případě, že hodnota technického zhodnocení bude odpisovaným hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů (§ 26 odst. 3 písm. a) Technické zhodnocení pokladny dodatečnou úpravou bude zaříděno do odpisové skupiny 1 tak, jak by byla zaříděna pokladna, kdyby byla hmotným majetkem.

Uplatnění slevy na dani není ze zákona podmíněno zaplacením registrační pokladny, resp. jejího technického zhodnocení.

Při pořizování nové registrační pokladny je třeba dbát na to, aby pokladna odpovídala zákonu o registračních pokladnách. Seznam certifikovaných registračních pokladen je uveden na webových stránkách České daňové správy <http://cds.mfcr.cz/>. V této souvislosti se doporučuje, aby si pořizovatel pokladny zkontroloval, zda je součástí dokumentace pokladny kopie rozhodnutí Ministerstva financí o její certifikaci a prohlášení jejího výrobce nebo dovozce, že pořizovaná registrační pokladna je shodná s certifikovaným typem.

2) Předmět a rozsah plnění - ustanovení § 3 odst. 5 písm.f) zákona o registračních pokladnách

Náležitosti pokladního bloku, které musí pokladní blok nejméně obsahovat, jsou vymezeny v ustanovení § 3 odst. 5 zákona o registračních pokladnách. Je třeba posuzovat je v souvislosti s pojmem „rozsah a předmět plnění“ uvedeném pod písm.f) citovaného ustanovení. Plněním se pro účely tohoto zákona rozumí prodej zboží nebo poskytnutí hostinské činnosti.

Z obsahu vymezeného pojmu „rozsah a předmět plnění“ by mělo být, zejména pro orientaci a kontrolu zákazníkem, zřejmé, a to slovním uvedením, co bylo ve skutečnosti předmětem jím provedené platby.

Cílem zákona o registračních pokladnách vyplývajícím z předmětu jeho úpravy (ustanovení § 1) je zajištění evidence příjmů souvisejících s hotovostními platbami pro účely správného a úplného zjištění a stanovení daňových povinností při výkonu správy daní.

Povinný subjekt, který je plátcem DPH, musí mimo jiné dle ustanovení § 3 odst. 6 zákona o registračních pokladnách používat pokladnu, která umožňuje nejméně rozlišení plateb za zdanitelná plnění podléhající příslušným sazbám DPH, za plnění osvobozená od DPH nebo za plnění, která nejsou předmětem DPH.

Dalším cílem tohoto zákona k výkonu správy daní, je uchování této evidence ve fiskální paměti, jakož i na kopiích pokladních bloků, po dobu možnosti daň vyměřit nebo dodatečně vyměřit.

Z pohledu zákona o registračních pokladnách není nezbytně nutné podrobné členění na jednotlivé druhy zboží. Rozdílný postup bude zřejmě u povinného subjektu, který běžně používá čárkový kód zboží, jiný u subjektu, který je plátcem DPH a chce, aby jeho pokladna tiskla přímo daňové doklady s náležitostmi odpovídajícími příslušným ustanovením zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Pokud má být pokladní blok u plátců DPH současně daňovým dokladem, musí jeho náležitosti obsahovat náležitosti daňového dokladu dle § 28 zákona

o dani z přidané hodnoty. Jinak bude třeba k pokladnímu bloku vystavit ještě zvlášť daňový doklad.

Zcela odlišná situace bude v malé prodejně, která je např. provozována družstvem, které je plátcem DPH, ale rozsah vydávaných daňových dokladů je nepatrný, popřípadě nulový. Tento „drobný“ povinný subjekt zřejmě bude ve své pokladně rozlišovat zboží pod vyšším společným pojmem, např. ovoce, nikoliv jablka nebo hrušky, pečivo, nikoliv chléb nebo rohlík, a cena tudíž nebude tištěna automaticky ve vazbě na název zboží, ale vkládána ručně, takže např. zelenina bude mít podle ten den prodávaného sortimentu např. 5 jednotkových cen, které jsou uvedeny jako další z náležitostí pokladního bloku.

Rozsah a předmět plnění podle § 3 odst. 5 písm. f) citovaného zákona např. na potraviny 19 %, potraviny 5 %, nepotraviny 19 %, nepotraviny 5 % a obaly 0 %, je pro účely evidence samotné výše hotovostních plateb rozlišení velmi obecné. Ve specifických podmínkách nejmenších provozoven takové rozlišení lze akceptovat. Tato evidence však může vzbudit určité pochybnosti správce daně o vedení dalších evidencí, např. při dokazování výše nákladových položek souvisejících se sortimentem následně prodaného zboží.

Podrobnější rozlišení prodaného zboží zásadním způsobem by nemělo příliš zatížit ani ty nejmenší provozovny, neboť takové rozlišení umožní certifikovaná pokladna bez většího zatížení obslužného personálu. Sortimentním rozlišením provedeného nákupu se rovněž zvýší i možnost lepší orientace zákazníka a jeho kontrola provedeného nákupu zboží včetně uskutečněné platby.

Pokud je daňový subjekt ve smyslu zákona o registračních pokladnách současně povinným subjektem, je povinen evidovat platby v hotovosti prostřednictvím registrační pokladny. Nicméně povinnost evidence prostřednictvím pokladny nenahrazuje povinnost daňového subjektu prokázat další skutečnosti, které předmětem této evidence nejsou, ale jsou nezbytné pro stanovení jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt je rovněž při hotovostních platbách povinen dodržovat ostatní právní normy (např. zákon o účetnictví včetně příslušných prováděcích vyhlášek, zákon o dani z přidané hodnoty). Dokazování v daňovém řízení provádí správce daně podle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. V rámci daňového řízení je daňový subjekt povinen prokázat své příjmy včetně příjmů hotovostních. Daňový subjekt je tedy např. v rámci daňové kontroly nebo místního šetření povinen prokázat průkazným, i neformálním, ale hodnověrným způsobem své hotovostní příjmy.

3) Zahájení provozu registrační pokladny - ustanovení § 9 zákona o registračních pokladnách

Zahájením provozu registrační pokladny se rozumí zahájení evidence plateb dle ustanovení § 1 a § 2 písm.k) na této registrační pokladně po splnění podmínek daných ustanovením § 9 zákona o registračních pokladnách. To znamená, že povinný subjekt místně příslušnému finančnímu úřadu předloží:

- vyplněnou servisní knihu,
- doklad o nabytí pokladny, kde je uveden výrobce a výrobní číslo,
- doklad s údaji o certifikaci typu pokladny,
- prohlášení výrobce nebo dovozce o shodě dodávané pokladny s certifikovaným typem,

- případně potvrzení servisního střediska o dodatečné úpravě pokladny certifikovaným postupem, kterou lze provést pouze po dobu stanovenou Ministerstvem financí v rozhodnutí o udělení certifikace.

Po ověření předložených dokladů pověřený pracovník FÚ přidělí daňový kód pokladny, který vyznačí do servisní knihy, zápis potvrdí vlastnoručním podpisem a připojí otisk úředního razítka se státním znakem.

Po přidělení daňového kódu pokladny požádá povinný subjekt servisní středisko, se kterým má uzavřenou smlouvu o zajištění servisu registrační pokladny, o její fyzické uvedení do provozu. Servisní středisko pak vloží do fiskální paměti údaje dle § 8 odst. 2 písm.a) zákona o registračních pokladnách, dále zajistí, aby stejné údaje byly vloženy i do provozní paměti, přiloží technickou uzávěru a provedené úkony zaznamená do servisní knihy. Tímto nejsou dotčeny povinnosti uložené zákonem o účetnictví (zejména ustanovení § 11 odst. 2, § 12 odst. 2, § 13 odst. 2 písm. b) a zákonem o daních z příjmů (ustanovení § 7b). Provoz registrační pokladny je zahájen a od té chvíle vede povinný subjekt na této pokladně evidenci plateb, které zákon o registračních pokladnách vymezuje v § 2 písm. k).

Ing. Jan Knížek
vrchní ředitel skupiny 051