

BULLETIN



OBSAH

3/2007

LEGISLATIVA – KOMENTÁŘE

Vystavení daňového dokladu bez uskutečnění zdanitelného plnění	2
Interpretace NÚR č. I - 11	7
Z koordinačního výboru MF a KDP ČR	17
Výpůjční náklady v české účetní a daňové legislativě	20
Příprava na budoucí povolání a její prokazování u zaměstnavatele	23
Nová legislativa	33
IFRS NEWS	40

INFORMACE

Stewardship	44
Monitor	52
Změny pravidel systému certifikace	55
Pozvánky na školení Komory	57

VYSTAVENÍ DAŇOVÉHO DOKLADU BEZ USKUTEČNĚNÍ ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ

Na začátku je jedna relativně jednoduchá věta ze zákona o dani z přidané hodnoty a (bohužel velmi rozšířené) jednoduché tvrzení: „Když je u služeb vystaven daňový doklad dříve než byla služba poskytnuta, je jeho vystavením uskutečněno zdanitelné plnění“. Z toho pak lze odvodit i to, že při obdržení takového dokladu již vzniká nárok na odpočet. Jestliže však nahlédneme do systému daně z přidané hodnoty poněkud podrobněji, zjistíme, že na konci může stát velký otazník. Domnívám se totiž, že oba výše uvedené názory jsou mylné a v rozporu s legislativou, která tuto problematiku upravuje.

Kořeny uvedeného mýtu hledejme téměř deset let zpět. Zákonem č. 208/1997 Sb. byl tehdy novelizován zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedna ze změn byla provedena u § 9 odst. 1 písm. e), který řešil den uskutečnění zdanitelného plnění při poskytnutí služby, do té doby určovaný pouze dnem jejího poskytnutí nebo zaplacení. Od 1. 1. 1998 začalo platit, že „*zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné při poskytování služeb dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení nebo vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve*“. Organizátoři daňových podvodů založených na fakturaci fiktivních služeb si tenkrát zamnuli ruce. Nebudu toto ustanovení rozebírat v souvislostech tehdy platného zákona a jeho pojmů, pouze zmíním skutečnost, že k 1. 4. 2000 se (zákonem č. 17/2000 Sb.) v tomto ustanovení zákon o dani z přidané hodnoty vrátil do svého původního znění. Ponechme však stranou minulost a soustředme se na současnost.

S účinností 1. 5. 2004 začal platit „nový“ zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. (dále jen ZDPH). A ten je v ustanovení o uskutečnění zdanitelného plnění u služeb překvapivě podobný spornému znění platnému oněch dva a čtvrt roku.

Zdanitelné plnění

Ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH stanoví, že daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Podle § 21 odst. 6 písm. a) téhož zákona se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (...), a to tím dnem, který nastane dříve. Na první pohled to tedy vypadá, že

vystavením daňového dokladu před poskytnutím služby je uskutečněno zdanitelné plnění a plátce, který doklad vystavil, má povinnost z tohoto uskutečněného plnění přiznat daň. Podle mého názoru je tento pohled velmi zjednodušený a ve svých důsledcích chybný. Podívejme se, jak na tato ustanovení nazírat v širších souvislostech a pojmech nejen celého ZDPH, ale evropského práva, jímž je Česká republika vázána.

S cílem dosažení společného trhu umožňujícího spravedlivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu přijala Rada Evropských společenství společnou Směrnici o sladění zákonů členských států týkajících se daně z přidané hodnoty č. 77/388/EHS (tzv. šestá směrnice). Členské státy mají povinnost mít své systémy daně z přidané hodnoty v souladu s jednotlivými články šesté směrnice. S účinností 1. 1. 2007 pak byla tato směrnice nahrazena Směrnicí rady 2006/112/ES (dále Směrnice Rady ES).

Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. **Předmětem daně je vždy plnění.** Plněním je dodání zboží, pořízení zboží uvnitř EU uskutečněné v rámci členského státu, **poskytnutí služby** (čl. 2 bod 1 Šesté směrnice; čl. 2 bod 1 písm. c) Směrnice Rady ES), popř. dovoz zboží. Předmětem daně tedy není zboží jako takové nebo služba jako taková, nýbrž dodání zboží, pořízení zboží, dovoz zboží nebo **poskytnutí služby**. V duchu šesté směrnice byl koncipován i český ZDPH. Podle § 2 odst. 1 ZDPH je předmětem daně dodání zboží nebo převod nemovitosti, **poskytnutí služby**, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží, to vše při splnění blíže vymezených podmínek (rámeček ekonomické činnosti, místo plnění tuzemsko, úplata, apod.)

Plnění mohou být zdanitelná nebo osvobozená od daně. Podle § 2 odst. 3 ZDPH jsou zdanitelnými plněními taková plnění, která jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozena. Ve Směrnici Rady ES blíže definuje zdanitelná plnění hlava IV., poskytování služeb pak kapitola 3, čl. 24 – 29. Podle čl. 24 odst. 1 se výrazem poskytování služeb rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Podobnou definici obsahuje § 14 odst. 1 ZDPH: Poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.

Klíčová otázka nastává v problematice vzniku daňové povinnosti. Je třeba chápat, že pojem „daňová povinnost“ není obsahově totožný s pojmem „uskutečnění zdanitelného plnění“. Zatímco výrazem „uskutečnění zdanitelného plnění“ se rozumí situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové

povinnosti (čl. 62 odst. 1 Směrnice Rady ES), přičemž zdanitelné plnění je uskutečněno poskytnutím služby (čl. 63 Směrnice Rady ES), výrazem „daňová povinnost“ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň (čl. 62 odst. 2 Směrnice Rady ES). I v ZDPH jsou pojmy „daňová povinnost“ a „uskutečnění zdanitelného plnění“ odlišné a nelze je zaměňovat. Ze zákona (např. z § 108 ZDPH) plyne, že daňová povinnost (přiznat a zaplatit daň správcem daně) sice může vzniknout na základě uskutečnění zdanitelného plnění, není to ovšem jediný titul pro její vznik.

Ustanovení § 21 odst. 6 ZDPH řeší pouze jednu z variant, kdy vzniká daňová povinnost (vazba na § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH), a to právě tu variantu, kdy k tomu dochází na základě **uskutečnění zdanitelného plnění**. Podle § 21 odst. 1 ZDPH je plátcem povinen přiznat **daň na výstupu** ke dni **uskutečnění zdanitelného plnění** (případ přijetí platby v další úvaze záměrně pro jednoduchost vynechávám). Podle § 4 odst. 1 písm. h) ZDPH je **daní na výstupu** daň, kterou je plátcem povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění (...). **Zdanitelným plněním**, jak bylo uvedeno výše, je neosvobozené plnění, které je předmětem daně (§ 2 odst. 3 ZDPH), tedy poskytnutí služby (§ 2 odst. 1 písm. b) ZDPH). Nebyla-li služba poskytnuta, nelze hovořit o předmětu daně, zdanitelném plnění, ani o dani na výstupu. A neexistuje-li zdanitelné plnění (nebyla-li poskytnuta služba), nelze určovat ani datum jeho uskutečnění, resp. požadovat přiznání daně na výstupu.

Ustanovení § 21 odst. 6 písm. a) ZDPH není s touto úvahou v rozporu, jen je poněkud nešťastně formulováno, resp. jedna jeho část je obsolentní. Důležité je číst toto ustanovení celé, ne jen jeho druhou část, která je napsaná za písmenem a). ***Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve.*** Byl-li vystaven daňový doklad aniž by byla dosud poskytnuta služba (přičemž není jisté zda vůbec poskytnuta bude), nelze uplatnit § 21 odst. 6 písm. a) ZDPH, neboť toto ustanovení určuje den uskutečnění zdanitelného plnění při **poskytnutí** služby. Opačný výklad by byl *reductio ad absurdum*. Z ustanovení o datu uskutečnění zdanitelného plnění totiž nelze odvozovat existenci plnění. Nejprve je třeba zkoumat existenci plnění (a tedy existenci předmětu daně), a teprve poté podrobit předmět zdanění úvahám o tom, kde je místo plnění, co je základem daně, jakou uplatnit sazbu, kdy bylo plnění uskutečněno a kdy tudíž vzniká povinnost daň přiznat apod. (např. u služeb vyjmenovaných v § 10 odst. 4 nebo § 10 odst. 12 písm. c) ZDPH, kde je místo plnění určeno místem uskutečnění služby, by se tak mohl subjekt dostat do situace, kdy by ho pouhým vystavením daňového dokladu ZDPH nutil přiznat daň, ačkoliv s jistotou ještě

nedokáže určit místo plnění a tedy skutečnost, zda bude plnění předmětem tuze-
mské daně).

Daňový doklad

Je otázkou, zda osoba povinná k dani vůbec může vystavit daňový doklad, aniž by uskutečnila nějaké plnění (poskytla službu). Podle čl. 220, bodu 1 Směrnice Rady ES každá osoba povinná k dani **musí zajistit vystavení faktury** (daňového dokladu) **za dodání zboží nebo poskytnutí služby** jiné osobě povinné k dani. Stejný princip je obsažen v § 26 odst. 1 ZDPH, podle kterého je daňový doklad povinen vystavit plátc, který uskutečňuje zdanitelné plnění. Směrnice Rady ES ani ZDPH tedy nepředpokládají možnost vystavit daňový doklad před uskutečněním plnění (kromě případu, kdy před uskutečněním plnění dojde k přijetí platby s povinností přiznat daň na výstupu; jak bylo uvedeno výše, tento případ pro jednoduchost neuvádím). S ohledem na povinné náležitosti daňového dokladu, které jsou obecně upraveny v § 28 odst. 2 ZDPH, ani není technicky možné daňový doklad před uskutečněním zdanitelného plnění vystavit, např. s ohledem na uvedení údaje o rozsahu plnění.

Směrnice Rady ES (čl. 66) možnost vázat vznik daňové povinnosti na vystavení faktury (daňového dokladu) v určitých výjimkách připouští. Není to ovšem ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění (neznamená to, že by vystavením dokladu došlo k uskutečnění plnění), nýbrž ve vztahu k daňové povinnosti obecně (rozdíl pojmů byl vysvětlen výše). Toto ustanovení říká, že v případě určitých plnění a některých kategorií osob povinných k dani vznikne daňová povinnost buď nejpozději vystavením faktury nebo nejpozději přijetím platby, anebo není-li vystavena faktura nebo je-li vystavena pozdě, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění. Z kontextu jednoznačně plyne, že se tato výjimka nevztahuje na situaci, kdy je doklad vystaven **dříve** než bylo uskutečněno plnění. Naopak, vznik daňové povinnosti je zde vázán na skutečnosti, které nastaly **později** než bylo plnění uskutečněno. Tento princip je v ZDPH uplatněn např. v § 25 řešícím situace, kdy ačkoliv již k plnění došlo, povinnost přiznat daň je vázána nejpozději ke dni vystavení daňového dokladu (při situaci uvedené v § 25 odst. 1 písm. a) ZDPH) nebo k určité době ode dne uskutečnění zdanitelného plnění (při situaci uvedené v § 25 odst. 1 písm. b) ZDPH).

Nárok na odpočet

V kontextu všech výše uvedených skutečností je třeba posuzovat i nárok na odpočet daně. Ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH jednoznačně stanoví, že nárok na odpočet daně má plátc, pokud **přijatá zdanitelná plnění** použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Základní podmínkou zákonného nároku na odpočet je tedy to, že jde o zdanitelné plnění a že toto plnění plátc přijal.

Jak již bylo uvedeno, zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně, pokud není od daně osvobozeno (§ 2 odst. 3 ZDPH). Předmětem daně je podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH poskytnutí služby. Jestliže služba dosud nebyla poskytnuta, nejedná se o zdanitelné plnění a pouhé vystavení daňového dokladu tento fakt nemůže jakkoliv změnit. Stejně tak přijetí takového dokladu nemůže znamenat, že byla přijata služba, resp. zdanitelné plnění.

Při zkoumání problematiky nároku na odpočet je třeba si též uvědomit, co vůbec znamená samotný pojem „nárok na odpočet daně“. Odpočet daně je podle § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH daň na vstupu. A daní na vstupu je podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDPH daň, která je obsažena v částce za **přijaté plnění**. Nebylo-li plnění přijato, neexistuje dosud daň na vstupu, tudíž ani odpočet daně. Plátce tedy na odpočet nemůže uplatnit nárok.

Řešení v (ne)dohlednu

Je otázkou, proč ustanovení § 21 odst. 6 písm. a) ZDPH zní tak, jak zní. Těžko říct nakolik to lze přičíst setrvačnosti v pojetí daně z přidané hodnoty před vstupem do EU, nakolik chybnému pochopení tohoto systému při překladu unijních norem při tvorbě „nového“ zákona, a nakolik jiným vlivům. V každém případě lze říct, že jeho text je zavádějící a matoucí. Je to škoda. Myslím, že jednoznačnější právní úpravu (nejen ZDPH) by si přáli jak podnikatelé, tak správci daně. Schválená novela ZDPH, která má být účinná k 1. 1. 2008 toto úskalí neřeší a připravovaná „technická“ novela má být účinná až o rok později. V současné době je však na toto téma vedeno několik sporů v konkrétních daňových kauzách. Možná některý z nich skončí až u Nejvyššího správního soudu. Věřím, že v takovém případě budete o výsledku v Bulletinu informováni.

Ing. Miloslav Kopřiva
odborník v oblasti DPH
a správy daní

Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (§ 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Za vedení účetnictví je zodpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem – vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů a přílohou A k této interpretaci.

Popis problému

1. Zákon o účetnictví i jeho prováděcí vyhlášky zakotvují požadavky na srovnatelnost informací uváděných v účetních závěrkách (viz zejména zákon o účetnictví § 19 odst. 6, resp. § 7 odst. 3 až 5 a vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 5 a odst. 7). Konkrétně § 4 odst. 5 uvedené vyhlášky vyžaduje úpravu vykazovaných údajů za minulé účetní období za účelem jejich srovnatelnosti s vykazovanými údaji za běžné účetní období. Způsob provedení těchto úprav je ponechán na účetních jednotkách.
2. Tato úprava otevírá poměrně široké možnosti k subjektivním postupům při zajišťování časové srovnatelnosti vykazovaných účetních údajů, tj. srovnatelnosti vykazovaných údajů za různá účetní období jednou účetní jednotkou.
3. Ponechaná volnost při zajišťování časové srovnatelnosti má tyto důsledky:
 - (a) Dochází k vykazování časově nesrovnatelných údajů, jehož příčinou je zejména:
 - (i) nesprávné provedení takových úprav účetní jednotkou, nebo
 - (ii) jejich neprovedení z důvodu chybějící podrobnější úpravy, nebo
 - (iii) jejich neprovedení z důvodu nevědomosti účetní jednotky, že se takového vykazování dopouští.
 - (b) V důsledku časové nesrovnatelnosti vykazovaných údajů může být omezena i mezipodniková srovnatelnost (tzv. prostorová srovnatelnost), např. lze dojít k chybným závěrům při mezipodnikovém srovnání temp růstu jednotlivých účetních veličin.
 - (c) V důsledku nejednotného přístupu k úpravám, jejichž cílem je zajištění časové srovnatelnosti, je ohrožena mezipodniková srovnatelnost vykazovaných účetních údajů i jiným způsobem, protože každá účetní jednotka může k zajištění časové srovnatelnosti přistupovat svým specifickým způsobem.
4. Tato situace je navíc komplikována Českými účetními standardy, které nejen, že zákon a jeho prováděcí vyhlášky v této oblasti nepodporují, ale ob-

sahují i určitá ustanovení, které přímo odporují požadavkům zákona o účetnictví na srovnatelnost vykazovaných účetních informací. Jedná se např. o případ oprav účetních chyb, které jsou řešeny v ČÚS č. 19. Tento standard požaduje, aby opravy chyb, které byly učiněny v minulých obdobích, byly zaúčtovány do výnosů a nákladů aktuálního období, čímž logicky vylučuje možnost, aby o tyto chyby zároveň byly upraveny srovnávací údaje tak, jak to vyžaduje § 4 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Konkrétně, postupuje-li účetní jednotka podle ČÚS č. 19, odst. 3.10.5., popř. odst. 4.7.3. a odst. 6.1. písm. b), namísto srovnávacích údajů opraví údaje za aktuální období a v důsledku toho jsou nesprávně vykázány jak srovnávací údaje, tak i aktuální údaje. Změna metody, která je upravena také ČÚS č. 19 v bodech 3.10.2 a 4.7.2, je dalším příkladem této situace.

5. Problém časové srovnatelnosti vykazovaných účetních údajů nastává zejména v následujících případech:
 - (a) reklasifikace vykazovaných účetních položek (např. jejich sečtení či rozdělení na více položek či reklasifikování dlouhodobého úvěru na krátkodobý),
 - (b) změny účetních metod v důsledku změn v účetních předpisech,
 - (c) změny účetních metod, o kterých rozhodla účetní jednotka,
 - (d) opravy účetních chyb,
 - (e) změny účetních odhadů,
 - (f) stejně dlouhé části účetních období (např. pravidelně sestavované mezitímní závěrky pro kapitálový trh),
 - (g) nestejně dlouhá účetní období (např. v důsledku přechodu na hospodářský rok, přeměn obchodních společností, změny právní formy, vstupu do konkurzu apod.),
 - (h) přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu pro účely přeměn obchodních společností,
 - (i) vykazování nových účetních jednotek,
 - (j) vykazování pokračujících společností v případech přeměn obchodních společností.
6. Otázkou je:
 - (a) zda se za srovnatelnou účetní závěrku považuje i závěrka, ve které jednotlivé výkazy neobsahují srovnatelné informace, ale srovnatelné informace jsou uvedeny v příloze,
 - (b) zda zpětná úprava údajů závěrek, které byly schváleny a zveřejněny, za účelem časové srovnatelnosti účetních údajů:
 - (i) nezpochybňuje spolehlivost a srozumitelnost prezentovaných účetních závěrek, nebo
 - (ii) neporušuje zásadu bilanční kontinuity,
 - (c) zda porušit některá ustanovení ČÚS za účelem zajištění srovnatelnosti,
 - (d) jak vykazovat srovnatelné údaje u závěrek sestavovaných v pravidelných intervalech několikrát během účetních období a zda při nich provádět obdobné úpravy, jako u řádných ročních účetních závěrek (časové rozlišení, tvorba rezerv apod.),
 - (e) zda a jak vykazovat srovnatelné údaje u nestejně dlouhých účetních období,

- (f) jak vykazovat srovnatelné údaje v případě přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu pro účely přeměn obchodních společností,
 - (g) jak vykazovat srovnatelné údaje u nových účetních jednotek,
 - (h) jak vykazovat srovnatelné údaje u pokračujících společností v případě přeměn obchodních společností.
7. Tato interpretace se nezabývá prostorovou srovnatelností účetních údajů, vyjma těch případů, které souvisí s časovou srovnatelností /viz body (b) a (c) v odst. 3/.

Řešení

Obecné řešení

- 8. Účetní jednotky vykazují v aktuálních účetních závěrkách srovnávací údaje, které pocházejí z minulých účetních závěrek. Účetní jednotka upraví tyto srovnávací údaje, pokud taková změna přispěje k časové srovnatelnosti aktuálních a srovnávacích údajů.
- 9. Uvedení srovnávacích údajů, které se liší od údajů uvedených v minulých účetních závěrkách, je nedostatečné, pokud je obsaženo pouze v příloze, pokud dále není stanoveno jinak.
- 10. Pokud dojde k úpravám srovnávacích údajů a tudíž srovnávací údaje uvedené v aktuální účetní závěrce se budou lišit od původních hodnot uvedených v minulých účetních závěrkách, účetní jednotka uvede v příloze rozpis všech významných změn. Tento rozpis musí obsahovat minimálně: důvod změny, stav před změnou, stav po změně a komentář. Nevýznamné změny podobného charakteru lze v rozpise slučovat.
- 11. Vykazování srovnávacích a aktuálních účetních údajů musí být konzistentní. To znamená, že pokud nějaká účetní operace běžného období vede k úpravě srovnávacích údajů, nemůže zároveň ovlivnit aktuální vykazované údaje mimo změn počátečních zůstatků dotčených účtů. Např. odst. 31 požaduje, aby chyba, která nastala v jiném účetním období, byla opravena tak, že dojde k úpravě vykazovaného srovnávacího výsledku hospodaření, a tudíž nemůže zároveň dojít k úpravě výsledku hospodaření běžného období. Vykazované aktuální údaje budou ovlivněny pouze změnou příslušných počátečních zůstatků.

Reklasifikace položek vykazovaných v účetní závěrce

- 12. Srovnávací údaje se reklasifikují obdobným způsobem jako aktuální údaje pouze pokud je to vhodné. Např. byly-li zásoby až do aktuálního období vykazovány na jediném řádku rozvahy a v aktuálním období jsou zásoby uvedeny na dvou řádcích rozvahy, protože jedna z položek zásob se stala významnou položkou, je nutné položku zásob ve srovnávacích údajích rozdělit podle členění použitého v aktuálních údajích. Jiným příkladem je reklasifikace dlouhodobého úvěru na krátkodobý. V takovém případě je úprava srovnávacího údaje, která by spočívala v záměně dlouhodobého úvěru za krátkodobý, nepřípustná.

Změna účetních metod

13. Pokud dojde ke změně účetní legislativy nebo vnitropodnikových předpisů upravujících vedení účetnictví účetní jednotky, účetní jednotka upraví aktuálně vykazované srovnávací údaje, které pocházejí z minulých účetních závěrek tak, jako by nová účetní legislativa nebo vnitropodnikové předpisy platily již v obdobích, za něž byly sestavovány minulé účetní závěrky, z nichž jsou srovnávací informace čerpány. Jejich kumulativní dopad, který je zaúčtován v aktuálním období, nesmí ovlivnit výsledek hospodaření za aktuální období.

Upozornění

Národní účetní rada zastává názor, že řešení obsažené v odst. 13 jako jediné vyhovuje požadavkům uvedených v § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, který vyžaduje, aby účetní závěrky podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a v § 4 odst. 5, větě třetí vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, která vyžaduje úpravu srovnávacích údajů na místo úpravy údajů za běžné období. Nicméně NÚR upozorňuje, že toto řešení neodpovídá výslovným požadavkům ČÚS č. 19, které jsou uvedeny v jeho odst. 3.10.2 a 4.7.2. Národní účetní rada v tomto případě doporučuje s ohledem na přílohu A této interpretace využít možnosti, kterou poskytuje § 7 odst. 2 zákona o účetnictví, odchýlit se od požadavků ČÚS č. 19.

Opravy účetních chyb

14. Účetní jednotka upraví srovnávací údaje o významné chyby, ke kterým došlo v minulých účetních obdobích. Jejich kumulativní dopad, který je zaúčtován v aktuálním období, nesmí ovlivnit výsledek hospodaření za aktuální období.

Upozornění

Národní účetní rada zastává názor, že řešení obsažené v odst. 13 jako jediné vyhovuje požadavkům uvedených v § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, který vyžaduje, aby účetní závěrky podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a v § 4 odst. 5, větě třetí vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, která vyžaduje úpravu srovnávacích údajů na místo úpravy údajů za běžné období. Nicméně NÚR upozorňuje, že toto řešení neodpovídá výslovným požadavkům ČÚS č. 19, které jsou uvedeny v jeho odst. 3.10.2 a 4.7.2. Národní účetní rada v tomto případě doporučuje s ohledem na přílohu A této interpretace využít možnosti, kterou poskytuje § 7 odst. 2 zákona o účetnictví, odchýlit se od požadavků ČÚS č. 19.

Změna účetních odhadů

15. Pokud dojde ke změně účetních odhadů (např. doby odepisování určité po-

ložky majetku), srovnávací údaje se neupravují, změna nemá vliv na minulá účetní období.

Pravidelně sestavované účetní závěrky za stejně dlouhé části účetních období

16. Při pravidelném sestavování účetních závěrek za stejně dlouhé části účetních období účetní jednotka uvádí jako srovnávací údaje (pokud se příslušné výkazy sestavují):
- (a) v rozvaze údaje ke konci bezprostředně předcházejícího účetních období,
 - (b) ve výkazu zisku a ztráty, výkazu peněžních toků a výkazu změn ve vlastním kapitálu údaje za ty části bezprostředně předcházejícího účetního období, které odpovídají vykazované části aktuálního účetního období. Pokud účetní jednotka vedle nebo na místo těchto výkazů sestavuje kumulované výkazy za období od počátku aktuálního účetního období do konce příslušné části účetního období, jako srovnávací údaje uvádí údaje za odpovídající období bezprostředně předcházejícího období.

Nestejně dlouhá účetní období

17. V případě, kdy aktuální účetní závěrka a účetní závěrky, ze kterých se čerpají srovnávací údaje, byly sestaveny za nestejně dlouhá účetní období, se postupuje následovně:
- (a) Je-li aktuální účetní období 12ti měsíční, upraví se srovnávací údaje na obdobné 12timěsíční periody, a to u všech výkazů. Tyto údaje však nebyvají automaticky dostupné, protože předcházející závěrka byla sestavena za jinak dlouhé účetní období, takže pro získání srovnávacích údajů je nutné sestavit fiktivní účetní závěrku k datu (tj. dni v roce) sestavení aktuální závěrky, avšak předchozího roku, a to čerpáním ze skutečných účetních dat. Pokud by náklady na získání takové informace nebyly úměrné jejímu významu, tak se u rozvahy jako srovnávací údaje uvedou údaje ze zahajovací rozvahy aktuálního období a srovnávací údaje se u ostatních výkazů neuvedou. V příloze účetní jednotka uvede důvod nestejně dlouhých období.
 - (b) Je-li aktuální účetní období delší nebo kratší než 12 měsíců, u rozvahy se jako srovnávací údaje uvedou údaje ze zahajovací rozvahy aktuálního období, srovnávací údaje u ostatních výkazů se neuvádí. V příloze účetní jednotka uvede důvod nestejně dlouhých období.

Přecenění majetku na reálnou hodnotu vykázané v konečných účetních závěrkách společností účastnících se přeměn obchodních společností

18. Pokud dojde k přecenění majetku na reálnou hodnotu u společností účastnících se přeměn obchodních společností, které se promítá do vykazovaných aktuálních údajů, účetní jednotka uvede v příloze rozpis všech položek přeceněných z tohoto důvodu, který bude minimálně obsahovat: příslušné položky, ocenění po přecenění a ocenění, jako kdyby k přecenění nedošlo.

19. Srovnávací údaje se neupravují, pokud to není vyžadováno z jiného důvodu.

Nové účetní jednotky a účetní jednotky, na které je prohlášen konkurz nebo vstoupí do likvidace

20. Nové účetní jednotky vč. nových účetních jednotek vzniklých v důsledku přeměn obchodních společností a účetní jednotky, na které je prohlášen konkurz nebo vstoupí do likvidace, vykáží v rozvaze sestavené za jejich první účetní období resp. první účetní období v konkurzu nebo likvidaci srovnávací údaje pocházející ze zahajovací rozvahy. V ostatních výkazech se srovnávací údaje neuvádí.

Pokračující účetní jednotky z přeměn obchodních společností mimo změny právní formy

21. Pokračující účetní jednotky z přeměn obchodních společností mimo změny právní formy mimo nově vzniklých účetních jednotek vykáží srovnávací údaje pocházející ze zahajovací rozvahy sestavené k rozhodnému dni přeměny. Srovnávací údaje pro ostatní výkazy se čerpají z minulých výkazů. Dále se v příloze uvedou veškeré rozdíly mezi konečnou rozvahou sestavenou ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze a zahajovací rozvahou sestavenou k rozhodnému dni.

Změny právní formy

22. V mezitímní závěrce sestavené k datu změny právní formy se srovnávací údaje neuvádí. V první řádné závěrce se srovnávací údaje přebírají z předchozích řádných závěrek, nikoli z mezitímní závěrky. Pokud je při změně sestavována mimořádná závěrka (např. při změně veřejné obchodní společnosti na společnost s ručením omezeným), postupuje se podle odst. 17.

Souběh

23. Pokud se účetní jednotky týká více zmíněných případů najednou, musí respektovat všechna pravidla pro tyto případy zároveň (např. při přeměně společnosti může docházet k přecenění vykazovanému v konečných závěrkách, zároveň se může jednat o necelé účetní období a případně také může dojít ke změně metody nebo opravě chyb).

Zdůvodnění

Obecné řešení

24. Obecné řešení obsažené v odst. 8 v podstatě zdůrazňuje princip časové srovnatelnosti vykazovaných účetních údajů, který je obecně uznávanou účetní zásadou a podporuje ustanovení § 4 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., které tento princip explicitně zmiňuje.

25. Tato interpretace zpřesňuje zmiňované ustanovení, uvádí nejčastější případy jeho aplikace, sjednocuje postup úprav při plnění jeho požadavků a stanovuje

je rozsah komentáře obsaženého v příloze, který doprovází změny provedené za účelem zajištění časové srovnatelnosti. Stanovuje také, které úpravy přispívají k lepší časové srovnatelnosti a které ne. V důsledku toho přispívá i mezi-
podnikové srovnatelnosti účetních údajů co se týče sjednocení podnikových a auditorských metodik k zajištění časové srovnatelnosti účetních údajů.

26. Není správné ani dostatečné uvádět srovnatelné údaje pouze v příloze při ponechání nesrovnatelných údajů v hlavních výkazech. Účelem přílohy je doplnění, vysvětlení a komentování hlavních výkazů, nikoli jejich demontování. Uvedení srovnatelných údajů pouze v příloze by bylo zmatečné, proto je tento postup vhodný pouze výjimečně.
27. Schválení ani zveřejnění minulých účetních závěrek není překážkou změny aktuálně vykazovaných srovnávacích údajů pocházejících z těchto účetních závěrek, protože:
 - (a) závěrka běžného období je opět schvalována stejným orgánem, a s ní i změny ve srovnávacích údajích, a
 - (b) nedílnou součástí účetní závěrky je příloha, která tyto změny vysvětluje, a proto není vykazování změněných údajů matoucí.
28. Změny aktuálně vykazovaných srovnávacích údajů pocházejících z minulých účetních závěrek nejsou porušením bilanční kontinuity, protože údaje běžného období musí navazovat na srovnávací údaje při zajištění jejich konzistentnosti (viz odst. 11). Aby nedocházelo k dojmu, že bilanční kontinuita je porušena změnou srovnávacích údajů, je nutné, aby účetní jednotka v příloze vykazovala rozpis, který je vyžadován odst. 10 a který prokazuje, že ke změnám nedošlo svěvolně.

Speciální případy

29. Jak uvádí odst. 12, reklasifikace srovnávacích údajů za účelem návaznosti na aktuální účetní údaje je vhodná pouze někdy. Např. pokud se účetní jednotka rozhodne podrobněji rozlišit aktiva v rozvaze, měly by být podobným způsobem rozlišeny uváděné srovnávací údaje, aby bylo možné sledovat vývoj těchto položek v čase. Pokud se však např. z dlouhodobých úvěrů (či obecně z pohledávek nebo závazků nebo jejich částí) stanou krátkodobé vzhledem k jejich blížící se splatnosti, účetní jednotka nepřeklasifikovává vykazovaný dlouhodobý úvěr uváděný ve srovnávací části na krátkodobý, ačkoli se jedná stále o stejný úvěr. Tento stejný úvěr bude uveden v různých řádcích rozvahy v její srovnávací části a aktuální části.
30. Odst. 14 je potřeba chápat v kontextu odst. 11. Změna účetních metod nesmí sama o sobě způsobit výkyv v řadě uváděných údajů za aktuální období a srovnávací období. Z toho vyplývají dva důsledky:
 - (a) je třeba upravit srovnávací informace tak, jako by daná metodika platila již v minulých obdobích z nichž jsou čerpány srovnávací údaje, a

(b) plný důsledek změny se nemůže promítnout v aktuálním účetním období, protože část této změny se projeví právě jako úprava minulých období.

Zároveň však není potřeba o úpravě srovnávacích údajů účtovat v relevantních minulých (uzavřených) obdobích, ze kterých tyto údaje pocházejí, pouze je potřeba zamezit plnému dopadu do aktuálního období. Z toho vyplývá, že nejvhodnějším postupem je účtování kumulativní změny za všechny předchozí období proti počátečním zůstatkům vhodných účtů aktuálního období. Např. pokud podnik poprvé začne vykazovat odloženou daň, vypočte vliv na nerozdělené zisky minulých let podle úvahy „jak by nerozdělený zisk minulých let vypadal, kdyby se o odložené dani účtovalo od počátku existence podniku“. Tento princip je tedy přesně respektován ČÚS č. 3, který ho aplikuje na první účtování o odložené dani, kdy odložená daň z rozdílů mezi účetními a daňovými hodnotami k počátku prvního období účtování o odložené dani je účtována proti fondům ve vlastním kapitálu, nikoli výsledku hospodaření.

31. Obdobný postup platí pro opravy účetních chyb.
32. Výkyv ve vykazovaných účetních údajích způsobený samotnou změnou účetního odhadu není považován za porušení zásady časové srovnatelnosti. V každém účetním období je účetní závěrka založena na nejlepších odhadech, kterých je účetní jednotka schopna. Pokud dojde k jejich změně, a to i výrazné, je to důsledkem události, která nastala v aktuálním účetním období a tudíž musí být jako taková vykázána. Pokud je však změna odhadu způsobena objevením minulé chyby, zachází se s ní jako s účetní chybou.
33. Pravidelně sestavované účetní závěrky za stejně dlouhé části účetních období mohou být vyžadovány jinými než účetními předpisy (např. zákonem č. 256/2004 Sb., pro podnikání na kapitálovém trhu a prováděcími předpisy k němu, zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování vč. prováděcích předpisů k němu apod.). Tato interpretace pouze stanovuje, z jakých (částí) období se čerpají srovnávací údaje pro příslušné vyžadované výkazy. Nestanovuje, jaké výkazy se mají sestavovat, za jak dlouhé části období a ani to, jak se údaje za příslušné části zjišťují (např. zda a jak se provádí inventarizace, tvoří rezervy apod.).
34. Postup uvedený v odst. 17 písmenu a) odpovídá § 4 odst. 5 a 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Postup uvedený v odst. 17 písmenu b) vyplývá ze skutečnosti, že uvedení srovnávacích údajů za nestejně dlouhá účetní období je matoucí a proto je lepší takové údaje neuvádět vůbec.
35. Obecně vzato, přeceňování aktiv příp. závazků v konečných účetních závěrkách společností účastnících se přeměn je zcela proti zásadě časové srovnatelnosti a proti mnoha jiným účetním zásadám (např. historických cen). Nicméně, protože tento postup je vyžadován přímo zákonem o účetnictví, který se snaží navazovat na obchodní zákoník, doporučuje se zákon

respektovat. Časové srovnatelnosti lze v tomto případě dosáhnout pouze uvedením relevantních údajů v příloze, jak to stanovuje odst. 19.

36. Odst. 20 vyplývá z § 4 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
37. V případě přeměn společností tak, jak jsou řešeny zákonem o účetnictví, nelze vůbec hovořit o časové srovnatelnosti účetních údajů vykazovaných před a po přeměně, bez ohledu na to, zda vzniká nová účetní jednotka (např. splynutí), nebo existuje pokračující účetní jednotka (např. sloučení). Vzhledem k tomu, že je tato událost zákonem o účetnictví fakticky chápána jako diskontinuita (formálně je však prezentována jako kontinuita), bylo by mimo řádně pracné a obtížné upravovat vykazované údaje tak, aby na sebe navazovaly z hlediska časové srovnatelnosti. Proto tato interpretace pouze konstatuje, že se jedná o časově nesrovnatelné údaje a doporučuje s účetními jednotkami po přeměně zacházet jako s účetními jednotkami bez historie tj. uvádět informace ze zahajovací rozvahy, nikoli z účetních závěrek sestavených před přeměnou. Je na uživatelích účetních informací, aby se sami pokusili o stanovení srovnatelných údajů před a po přeměně.

Poznámka

Národní účetní rada v souvislosti se zveřejněním tohoto návrhu interpretace také odděleně zveřejňuje zvláštní diskusní materiál, který se blíže věnuje těm ustanovením ČÚS, které podle názoru NÚR, nejsou v souladu s předpisy vyšší právní síly.

Příloha A

Aplikační dodatek

Tato příloha stanovuje zásady uplatnění odst. 13 a 14, jejichž znění je v rozporu s ČÚS č. 19.

Konzistentnost uplatňování interpretace

1. Interpretace NÚR jsou pouze odborným názorem Národní účetní rady. Nejsou závazným předpisem s určitým datem účinnosti a přechodnými ustanoveními.
2. Pokud se názor účetní jednotky shoduje s názorem NÚR, který se odchyluje od výslovných ustanovení ČÚS, a rozhodne se v takovém případě postupovat podle § 7 odst. 2. zákona o účetnictví, je interpretace NÚR pouhým odborným názorem, o který se účetní jednotka může při zvoleném postupu opřít. Záleží tedy na vlastním uvážení účetní jednotky, kdy přistoupí k aplikaci § 7 odst. 2, nikoli na tom, kdy NÚR schválí či zveřejní tuto interpretaci.
3. NÚR v této souvislosti však upozorňuje, že použití jejich názorů musí být konzistentní, tj. zejména:
 - (a) V případě, že se účetní jednotka rozhodne opřít se o interpretaci NÚR, musí být všechny účetní závěrky sestavené od té doby sestaveny v souladu s touto interpretací, a to vč. uváděných srovnávacích údajů.

- (b) Interpretaci nelze aplikovat pouze selektivně na vybrané případy. Pokud se účetní jednotka rozhodne postupovat v souladu s interpretací, musí tak učinit ve všech aplikovatelných případech.
- (c) Při sestavování konsolidovaných účetních závěrek, je-li ně kterou z konsolidovaných účetních jednotek aplikována tato interpretace, je nutné aplikovat interpretaci na všechny části konsolidačního celku.
- (d) Daňové efekty operací zaúčtovaných v souladu s touto interpretací musí být zaúčtovány konzistentně s operací, která je jejich příčinou. Např. zapomeneli účetní jednotka zaúčtovat v minulém roce výnos, je oprava této chyby podle této interpretace zaúčtována do výsledku hospodaření minulých let. Zároveň účetní jednotka musí podat dodatečné daňové přiznání a zaplatit daň z příjmu z tohoto výnosu. Tato splatná daň se stejně jako výnos, který je její příčinou, zaúčtuje do výsledku hospodaření minulých let. Totéž platí pro odloženou daň.

Vliv na daňový základ

- 4. NÚR vydává tuto interpretaci za účelem vylepšení účetního výkaznictví. Smyslem této interpretace není zasahovat do výpočtu daňového základu daní z příjmů nebo do stanovení jiných daní. Účetní řešení zvolené na základě této interpretace nesmí mít dopad na výši či na časování placení jakýchkoli daní.

Nebezpečí chybného použití interpretace

- 5. Někdy je nesnadné odlišit opravu chyby (viz odst. 14) od změny účetního odhadu. NÚR upozorňuje na tuto snadnou záměnu s ohledem na to, že účetní řešení obou případů se podle této interpretace se významně liší. Změny účetních odhadů jako např. změny dohadných položek, rezerv, opravných položek či odpisových dob jsou v drtivé většině případů změnou odhadu, který vychází z nových poznatků, které nebyly známy v době jejich zaúčtování. Z toho důvodu se nejedná o chybu a také z toho důvodu se změny odhadů promítají do běžného výsledku hospodaření.

Ostatní případy rozporů § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a ČÚS

- 6. Národní účetní rada si je vědoma, že v ČÚS je více ustanovení, které odporují § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Tato interpretace je první, která o odstranění těchto rozporů usiluje. Dalšími případy se NÚR zabývá.

Tuto interpretaci schválila NÚR dne 29. ledna 2007.

Zpracovatel interpretace:

Ing. Jiří Pelák, Ph.D.
Vysoká škola ekonomická v Praze
Katedra finančního účetnictví
E-mail: pelak@vse.cz

Vyloučení dvojího zdanění u některých typů zahraničních příjmů

(uzavřeno dne 7. dubna 2007)

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček, FCCA, advokát

Ing. Jana Švecová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3918

1. Úvod – popis problému

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit způsob zamezení dvojího zdanění zahraničních příjmů ve formě licenčních poplatků nebo úroků v případech, kdy může být aplikováno více smluv o zamezení dvojího zdanění (dále „SZDZ“) současně.

Podle § 38f odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále „ZDP“) se při zamezení dvojího zdanění postupuje podle smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána. Pro určení, která konkrétní SZDZ se při zamezení dvojího zdanění v jednotlivých případech použije, je rozhodující, ve kterém státě má daný zahraniční příjem zdroj.

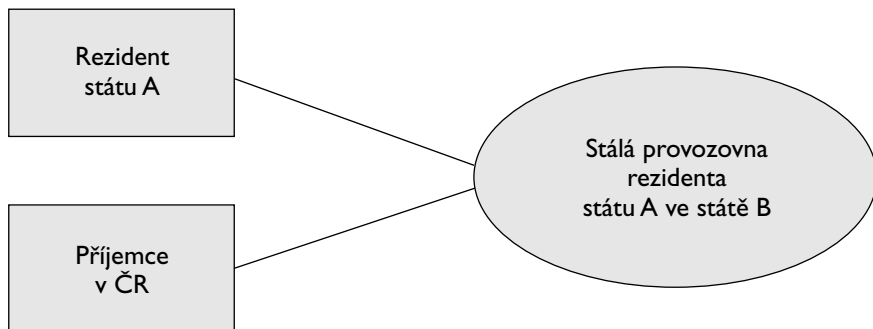
V praxi však může dojít k tomu, že určitý příjem bude mít v souladu s příslušnými SZDZ svůj zdroj ve více smluvních státech. Tento problém může nastat v situacích, kdy českému rezidentovi plyne příjem od stále provozovny rezidenta jednoho smluvního státu, která je umístěná v jiném smluvním státě. Tím vyvstává otázka, jak postupovat při zamezení dvojího zdanění v těchto případech.

2. Analýza problému

Řada SZDZ přímo definuje, který ze smluvních států je považován za stát zdroje příjmu. Např. v případě úrokového příjmu je státem zdroje standardně smluvní stát, ve kterém je rezidentem plátce úroku. Tento způsob určení státu zdroje úrokového příjmu je zároveň v souladu se vzorovou smlouvou OECD.

Pro účely tohoto příspěvku dále předpokládáme, že konkrétní SZDZ neobsahuje výhradu pro stálou provozovnu umístěnou ve třetím státě, podle které by za stát zdroje nebyl považován stát, ve kterém je plátce rezidentem, ale byl by za něj považován právě tento třetí stát (např. SZDZ mezi Českou republikou a Austrálií). Zdroj příjmu ve smyslu tohoto příspěvku je proto vždy ve státě, ve kterém je plátce příjmu rezidentem.

Považujeme za vhodné problém demonstrovat pomocí jednoduchého příkladu.



Příklad:

Předpokládejme, že úrokový příjem je vyplácen rezidentem státu A českému rezidentovi. Úrok jde přitom k tíži stálé provozovny rezidenta státu A umístěné ve státě B. Situaci znázorňuje následující obrázek:

Jestliže SZDZ mezi Českou republikou a státem A obsahuje standardní definici zdroje úroku, jak je uvedena výše, bude podle ní stát A považován za stát zdroje úrokového příjmu a stát A bude tedy při zdanění úroku postupovat v souladu s touto smlouvou.

Zároveň však může dojít k tomu, že v souladu se SZDZ mezi Českou republikou a státem B (tj. státem, ve kterém je stálá provozovna, k jejíž tíži jdou úroky) bude za stát zdroje považován rovněž stát B. Stát B pak bude tento úrokový příjem podrobovat zdanění v souladu se SZDZ mezi Českou republikou a státem B.

Z uvedeného vyplývá, že v daném případě může docházet k souběhu aplikace dvou různých SZDZ. Zásadní otázkou je, zda má tato skutečnost vliv na aplikovatelnost SZDZ se státem, kde je plátce rezidentem (stát A).

Předkladatelé příspěvku jsou toho názoru, že SZDZ mezi Českou republikou a státem A je v daném případě stále aplikovatelná, včetně ustanovení této SZDZ upravujících vyloučení dvojího zdanění (bez ohledu na souběžnou aplikovatelnost SZDZ se státem B).

3. Navrhované řešení

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr, že pro účely vyloučení dvojího zdanění v případě příjmů se zdrojem v jednom smluvním státě (stát, ve kterém je rezidentem plátce příjmu), které jdou k tíži stálé provozovny v jiném smluvním státě, je SZDZ mezi Českou republikou a státem, ve kterém je rezidentem plátce příjmu, plně použitelná, pokud to není touto SZDZ vyloučeno. Tento závěr platí bez ohledu na ustanovení SZDZ mezi Českou republikou a státem, ve kterém je umístěna stálá provozovna, jejíž souběžná aplikace tím však není dotčena.

4. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 3. Navrhované řešení, publikovat vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí:

Není sporu o tom, že úroky, popř. licenční poplatky pobírané českým daňovým rezidentem mohou mít v kontextu dvou různých mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění svůj zdroj ve dvou různých státech (tj. jednou ve státě, kde je plátce příjmu daňovým rezidentem a podruhé ve státě, kde je umístěna jeho stálá provozovna, k jejíž tíži jdou dané příjmy).

Současně platí, že ČR má povinnost vůči takovýmto příjmům vyloučit mezinárodní dvojí zdanění, a to podle mezinárodní smlouvy se státem, který má právo dané příjmy podle smlouvy zdaňovat (v souvislosti s těmito příjmy půjde o aplikaci metody tzv. prostého zápočtu).

Pokud tedy jsou příjmy zdaněny českému daňovému rezidentovi ve státě A, tj. ve státě ústředí plátce, a to v souladu se smlouvou ČR-A, uplatní se za účelem vyloučení mezinárodního dvojího zdanění v ČR smlouva o zamezení dvojího zdanění ČR-A.

Za předpokladu, že daň byla vybrána podle smlouvy ČR-B ve státě B, tj. ve státě, kde se nachází stálá provozovna, uplatní se k vyloučení dvojího zdanění smlouva ČR-B.

V takových případech však mají právo na daň vždy i druhé státy, a proto nepřímá dochází k aplikaci i druhých smluv. Není možné totiž stanovit, že v kontextu definice zdroje např. jakoby stát rezidence plátce převyšoval stát stálé provozovny a naopak. Jde o aplikaci dvou různých smluv a definice zdroje je postavena na stejnou úroveň.

Není však možné vůči dani zaplacené ve státě B v souladu se smlouvou ČR-B uplatnit článek vyloučení mezinárodního dvojího zdanění podle smlouvy ČR-A. Kdyby tomu tak bylo a stát A z jakéhokoliv důvodu příjem nezdanil, popř. by příjem zdanil na nižší úrovni, než stát B, k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmu by v ČR nedošlo, což je samozřejmě nežádoucí.

Pokud by byla daň vybrána podle smluv jak ve státě A, tak ve státě B, ČR by měla povinnost vyloučit mezinárodní trojí zdanění, resp. by se využilo možnosti řešení případů dohodou ve spolupráci se zbývajícími dvěma státy (před. v případech, kdy by jedna ze smluv stanovovala např. tzv. tax sparing apod.).

VÝPŮJČNÍ NÁKLADY V ČESKÉ ÚČETNÍ A DAŇOVÉ LEGISLATIVĚ

I. Současný stav účetní legislativy

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška) v § 47 odst. 1 písm. b) stanoví, že účetní jednotka má právo rozhodnout, zda úroky z půjček a úvěrů, prostřednictvím kterých financuje pořízení dlouhodobé hmotného a nehmotného majetku, se stanou součástí ocenění tohoto majetku nebo budou součástí nákladů účetní jednotky toho účetního období, se kterým věcně a časově souvisejí.

Zároveň ve stejném § 47 odst. 1 písm. a) vyhláška jako náklad související s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku uvádí též „platby za otevření akreditivu“, což je další finanční náklad vedle úroků z půjček a úvěrů. Vyhláška v § 47 odst. 1 neřeší zahrnutí finančních nákladů spojených s pořízením dlouhodobé hmotného a nehmotného majetku konzistentně. U jednoho nákladu (úroky) dává možnost volby, u dalšího (platby za otevření akreditivu) striktně určuje zahrnutí do nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Při použití analogie lze pak dojít k tomu (a zejména finanční úřady tak činí), že i ostatní finanční náklady (s výjimkou úroků) související s pořízením tohoto majetku jsou náklady, které je třeba zahrnout do pořizovací ceny majetku.

Základním problémem tedy je, že v české účetní legislativě tak důležitý termín, kterým výpůjční náklady rozhodně jsou, vůbec není definován. To vnáší nejistotu mezi účetní jednotky a nevede ke srovnatelnosti vykazování účetních informací.

2. Přístup revidovaného IAS 23 – Výpůjční náklady (Borrowing Costs)

Revidovaný standard IAS 23 zúžil dřívější možnost dvou řešení (kapitalizace výpůjčních nákladů nebo vykázání finančních nákladů) a nyní dává jako jediné možné řešení kapitalizaci výpůjčních nákladů, tj. navýšení vstupní ceny pořizovaného aktiva.

Definice výpůjčních nákladů, kterou IAS 23 uvádí, by mohla být využitelná i pro prostředí v České republice.

Výpůjční náklady jako komplex mohou zahrnovat:

- úrok z bankovních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých výpůjček,
- odpisování diskontů nebo premii souvisejících s půjčkami,

- odpisování vedlejších nákladů, vynaložených v souvislosti s uzavřením půjček,
- finanční náklady z titulu finančních pronájmů uznaných v souladu s IAS 17
 - Leasingy,
- kursové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

3. Přístup daňové legislativy

Zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů, který ke dni zpracování tohoto příspěvku byl po úspěšném projednání a schválení Parlamentem ČR u podpisu prezidenta republiky, se mění v zákoně o daních z příjmů § 25 odst. 1 písmeno w), kde je nová definice:

„Finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrů a půjček a související výdaje (náklady) včetně výdajů (nákladů) na zajištění, zpracování úvěrů, poplatků za záruky.“

4. Východisko ze situace, návrh řešení

Jak bylo řečeno, neposkytuje česká účetní legislativa ucelené, jasné a konzistentní řešení této oblasti. Navrhla jsem Národní účetní radě znění dvou interpretací, týkající problematiky vypůjčných nákladů. Cílem obou řešení je dosažení konzistence v přístupu účetních jednotek, a tím i možnost dosažení požadovaných srovnatelných informací v účetních výkazech.

Pokud nedojde ke změně ustanovení § 47 odst. 1 vyhlášky, budou se zřejmě v případech, kdy bude aktuální aplikace § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, nuceny účetní jednotky řídit se i v účetnictví daňovou legislativou.

Řešení I.

Návrh řešení jde nad rámec aktuálního znění vyhlášky a požaduje konzistentní přístup ke všem finančním nákladům.

Pokud se účetní jednotka rozhodne ve smyslu ustanovení vyhlášky § 47 odst. 1 písm. b) úroky z půjček a úvěrů aktivovat, bude aktivovat i všechny ostatní finanční náklady, resp. ostatní náklady vyvolané ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků, které souvisejí s pořízením dlouhodobé hmotného a nehmotného majetku.

Pokud se účetní jednotka rozhodne ve smyslu ustanovení vyhlášky § 47 odst. 1 písm. b) úroky z půjček a úvěrů zahrnout do nákladů příslušného účetního období, bude takto postupovat i u všech ostatních finančních nákladů, resp. ostatních nákladů vyvolaných ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků, které souvisejí s pořízením dlouhodobé hmotného a nehmotného majetku. Tento přístup bude

možný jen u těch účetních jednotek, které nebudou muset aplikovat ustanovení § 25 odst. 1, písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Řešení II.

Česká účetní legislativa nepoužívá dosud termín „výpůjční náklady“, jehož definování by problém popsany v bodu 1 řešilo. Je tedy žádoucí inspirovat se definicí tohoto termínu v IAS 23 - Výpůjční náklady a nyní novelizovanou daňovou legislativou a vytvořit definici např.:

Výpůjční (finanční) náklady jsou:

- úrok z bankovních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých výpůjček,
- odpisování diskontů nebo prémie souvisejících s půjčkami,
- poplatky za projednání úvěru,
- výdaje související se zpracováním podkladů požadovaných bankou,
- platby za poskytnuté záruky spojené s uzavřením smlouvy o úvěru či půjčce,
- výdaje spojené s přípravou ručení za poskytnuté úvěry a půjčky.

Samostatnou otázkou je, zda do výpůjčních nákladů zahrnovat i výdaje, které mají charakter bankovních poplatků (poplatky za provedené platby, za otevření akreditivu a poplatky za vedení akreditivu apod.). Vyhláška v § 47 odst. 1 písm. a) výslovně uvádí jako náklad související s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku „platby za otevření akreditivu“.

V ČÚS č.19 – Náklady a výnosy je v bodě 3.8.5 uvedeno, že v účtové skupině 56 – Finanční náklady se dále účtují náklady peněžního styku, zejména bankovní výlohy, pojistné, náklady spojené se získáním bankovních záruk a obdobné bankovní výlohy, jakož i depozitní poplatky s výjimkou případů, kdy se tyto položky stávají součástí pořizovací ceny majetku. To znamená, že podle stávajících předpisů by musely být v případě volby aktivace nákladů aktivovány i související bankovní poplatky a náklady jim podobné.

Pokud by byly výpůjční náklady jasně definované, lze pak rozhodnout o jejich kapitalizaci nebo účtování do nákladů.

Ing. Alena Mrkvičková

(mrkvickova@komora-ucetnich.cz)

PŘÍPRAVA NA BUDOUCÍ POVOLÁNÍ A JEJÍ PROKAZOVÁNÍ U ZAMĚSTNAVATELE

Pro účely uplatnění daňového zvýhodnění u daně z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků a též pro účely zařazení zaměstnance do kategorie pojištěnců státu z titulu zdravotního pojištění je důležité znát, kdo je považován za nezaopatřené dítě a jak je zákonem definována soustavná příprava na budoucí povolání.

Podle § 11 zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů, se za nezaopatřené dítě považuje dítě do skončení povinné školní docházky, a poté, **nejdéle do 26. roku věku**, jestliže:

- a) se soustavně připravuje na budoucí povolání, nebo
- b) se nemůže soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo
- c) z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost.

Po skončení povinné školní docházky se do 18. roku věku považuje za nezaopatřené dítě také dítě, které je vedeno v evidenci úřadu práce jako uchazeč o zaměstnání a nemá nárok na podporu v nezaměstnanosti nebo podporu při rekvizifikaci. Za nezaopatřené dítě však nelze považovat dítě, které je poživitelem plného invalidního důchodu z důchodového pojištění.

Za soustavnou přípravu dítěte na budoucí povolání se považuje:

a) studium na středních a vysokých školách v České republice podle zákona č. 561/2004 Sb., o soustavě základních škol, středních škol a vyšších odborných škol (dále jen „školský zákon“), ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (dále jen „zákon o vysokých školách“), ve znění pozdějších předpisů, s výjimkou:

- studia po dobu výkonu vojenské základní nebo náhradní služby, civilní služby nebo za trvání služebního poměru,
- studia při zaměstnání nebo kombinovaného studia na středních školách, je-li dítě v době takového studia výdělečně činné, tj. pracuje na základě pracovněprávního vztahu zakládajícího účast na nemocenském pojištění nebo je osobou samostatně výdělečně činnou. Za tu se pro účely tohoto zákona považuje osoba, která se za takovou považuje pro účely důchodového pojištění nebo vykonává výdělečnou činnost v zahraničí za účelem dosažení příjmu nebo má v době studia na středních školách nárok na podporu v nezaměstnanosti nebo podporu při rekvizifikaci.

Středními školami se rozumí školy, pokud jsou zařazeny do sítě škol podle školského zákona a dále školy ozbrojených sil a ozbrojených sborů a školy požární ochrany podle školského zákona. Za studium na středních školách se považuje také studium na vyšších odborných školách podle školského zákona a příprava ve speciálních školách.

Za studium na vysokých školách se považuje studium v bakalářském, magisterském a doktorském studijním programu podle zákona o vysokých školách.

- b) teoretická a praktická příprava** pro zaměstnání nebo pro jinou výdělečnou činnost pro osoby se zdravotním postižením podle zákona o zaměstnanosti (zákon č. 535/2004 Sb.),
- c) studium na středních nebo vysokých školách v cizině**, pokud podle rozhodnutí Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy je toto studium postaveno na roveň studia na středních nebo vysokých školách v České republice,
- d) další studium**, popř. výuka v České republice podle vyhlášky č. 322/2005 Sb., kterou se stanoví, které další studium, popř. výuka se pro účely státní sociální podpory a důchodového pojištění považuje za studium na středních nebo vysokých školách.

Období školních prázdnin (od 1. 7. do 31. 8.) navazujících na ukončení období školního vyučování školního roku, v němž dítě dovrší poslední rok povinné školní docházky, **se nepovažuje za povinnou školní docházku**, pokud v této době začalo vykonávat výdělečnou činnost (zakládající účast na nemocenském pojištění) nebo mělo nárok na podporu v nezaměstnanosti nebo podporu při rekvalifikaci v rozsahu alespoň jednoho měsíce. To neplatí, pokračuje-li dítě po skončení výuky v uvedeném školním roce ve studiu na střední škole. Znamená to, že v případě krátkodobého pracovněprávního vztahu (brigády) v době školních prázdnin bezprostředně následujících po ukončení základní školy takové dítě nemá nárok na slevu z titulu studia, neboť se nejedná o žáka připravujícího se na budoucí povolání předepsaným způsobem. Jeden z rodičů však může uplatňovat daňové zvýhodnění na toto nezletilé dítě. Z hlediska zdravotního pojištění nebude dítě považováno za pojištěnce státu, pokud bude pracovat nebo mít podporu v nezaměstnanosti v rozsahu alespoň jednoho měsíce a současně nebude po prázdninách studovat.

Soustavná příprava dítěte na budoucí povolání na střední škole

Soustavná příprava dítěte na budoucí povolání na střední škole začíná nejdříve od počátku školního roku prvního ročníku školy. Jestliže žák začal plnit studijní povinnosti před tímto dnem, začíná jeho soustavná příprava na budoucí povolání dnem, kdy začal tyto povinnosti plnit.

Za soustavnou přípravu dítěte na budoucí povolání na střední škole se považuje také:

- a) doba od skončení výuky v jednom školním roce do počátku následujícího školního roku, jestliže dítě pokračuje bez přerušení v dalším studiu,

- b) doba od úspěšného vykonání závěrečné nebo maturitní zkoušky, je-li tato zkouška konána v květnu nebo v červnu, do konce období školního vyučování školního roku, v němž byla taková zkouška konána, tj. do 30. 6. příslušného roku bez ohledu na skutečnost, zda dítě vykonává či nevykonává výdělečnou činnost. Podle vyhlášky č. 10/2005 Sb., kterou se stanovují podrobnosti o organizaci studia a jeho ukončování ve vyšších odborných školách, lze studium ukončit absolutoriem, které může být konáno v lednu, v červnu nebo v září. Znamená to, že pokud je absolutorium vykonáno v lednu nebo v září, nelze další dobu po vykonání absolutoria považovat za přípravu na budoucí povolání.
- c) doba školních prázdnin bezprostředně navazujících na skončení studia nebo absolutorium.

Dobu školních prázdnin bezprostředně navazujících na skončení studia nebo absolutorium **nelze považovat za soustavnou přípravu** dítěte na budoucí povolání na střední škole, jestliže:

- dítě vykonávalo po celý kalendářní měsíc výdělečnou činnost,
- dítě mělo po celý kalendářní měsíc nárok na podporu v nezaměstnanosti nebo podporu při rekvalifikaci,
- výdělečná činnost a nárok na podporu v nezaměstnanosti nebo podporu při rekvalifikaci na sebe v průběhu kalendářního měsíce navazují tak, že trvají po celý kalendářní měsíc,
- poslední ročník studia probíhal po dobu výkonu vojenské základní nebo náhradní služby nebo za trvání služebního poměru.

Pokud se však dítě stalo studentem vysoké školy v kalendářním roce, v němž ukončilo soustavnou přípravu na povolání na střední škole, **omezení** výdělečné činnosti či pobírání podpory v nezaměstnanosti nebo při rekvalifikaci v době školních prázdnin navazujících na ukončení této střední školy **neplatí**.

Jestliže žák středního odborného učiliště nevykoná v určeném termínu úspěšně závěrečnou zkoušku v učebním oboru a je-li mu povolena **opravná zkouška**, odklad zkoušky nebo její opakování, zachovávají se mu práva a povinnosti žáka do konce druhého kalendářního měsíce následujícího po dni, kdy měl závěrečnou zkoušku vykonat. Byla-li závěrečná zkouška, kterou žák nesložil, stanovena např. na červen a současně byla povolena oprava, zůstává žákem ještě po dobu dvou měsíců, tedy do 31. 8. bez ohledu na výkon zaměstnání či výdělečné činnosti.

Nevykoná-li žák v určeném termínu úspěšně maturitní zkoušku nebo na středních odborných školách ve studiu kratším než čtyři roky závěrečnou zkoušku a je-li mu povolena opravná zkouška, odklad zkoušky nebo její opakování, zachovávají se mu práva a povinnosti žáka jen do konce školního roku, v němž měl studium řádně ukončit (pokud je např. žáku povolen odklad maturitní

zkoušky na měsíc říjen 2007 namísto původního termínu květen 2007, není považován od 1. září za nezaopatřené dítě). Bude-li se však jednat o zdravotní důvody, které brání v pokračování přípravy na budoucí povolání a tedy i složení maturitní zkoušky v řádném termínu, bude takové dítě (maximálně do 26 let věku) považováno za nezaopatřené dítě i nadále, pokud budou předloženy doklady o jeho zdravotním stavu zabraňujícím studiu.

Žákem, a tedy nezaopatřeným dítětem, přestává být také ten žák, který zanechá studia nebo mu nebylo povoleno opakování ročníku nebo závěrečné zkoušky nebo maturitní zkoušky nebo je ze studia vyloučen, a to dnem zanechání studia, vyloučení ze studia nebo oznámením o ukončení studia. Pokud bylo žákovi povoleno přerušení studia, přestává být nezaopatřeným dítětem po tuto dobu.

Soustavná příprava dítěte na budoucí povolání na vysoké škole

Soustavná příprava dítěte na budoucí povolání na vysoké škole začíná nejdříve dnem, kdy se dítě stalo studentem vysoké školy, tedy dnem zápisu a končí dnem, kdy ukončilo vysokoškolské studium. Studium se řádně ukončuje absolvováním studia v příslušném studijním programu, tj. bakalářském, magisterském nebo doktorském. Dnem ukončení studia je den, kdy byla vykonána státní zkouška předepsaná na závěr studia nebo její poslední část.

Studium se dále ukončuje zanecháním studia, nesplněním požadavků vyplývajících ze studijního programu a vyloučením ze studia. V případě zanechání studia se dnem ukončení studia rozumí den, kdy bylo vysoké škole doručeno písemné prohlášení o zanechání studia. Při neplnění požadavků vyplývajících ze studijního programu se jedná o den stanovený studijním a zkušebním řádem. Dnem ukončení studia při vyloučení je den, kdy rozhodnutí o vyloučení ze studia nabylo právní moci. V době přerušení vysokoškolského studia není dítě studentem. Podle zákona o vysokých školách se rozlišují formy studia prezenční, distanční a jejich kombinace, které však nemají žádný vliv na posuzování „nezaopatřenosti dítěte“. Pro rozsah platnosti příslušného potvrzení o studiu na vysoké škole je tedy podstatný začátek akademického roku.

Za soustavnou přípravu dítěte na budoucí povolání se považuje také:

- doba od skončení studia na střední škole do dne, kdy se dítě stalo studentem vysoké školy, jestliže dítě pokračuje bez přerušení v dalším studiu,
- kalendářní měsíc, v němž dítě ukončilo řádně studium na vysoké škole, a dále kalendářní měsíc následující po kalendářním měsíci, v němž dítě ukončilo studium na vysoké škole, pokud dítě nevykonává po celý tento měsíc výdělečnou činnost ani nemá po celý kalendářní měsíc nárok na podporu v nezaměstnanosti nebo podporu při rekvalifikaci,
- doba od ukončení studia na vysoké škole do dne, kdy se dítě stalo studentem téže nebo jiné vysoké školy, pokud studium na téže nebo jiné vysoké škole

bezprostředně navazuje na ukončení studia na vysoké škole, nejdéle však doba tří kalendářních měsíců následujících po kalendářním měsíci, v němž dítě ukončilo studium na vysoké škole; to platí obdobně, jedná-li se o studium na vysokých školách v cizině, pokud podle rozhodnutí MŠMT je postaveno na roveň studia na vysokých školách v České republice.

Pro účely veřejného zdravotního pojištění je v případě přerušení studia (do 26 let) z důvodu nemoci či úrazu nutné předložit zdravotní pojišťovně potvrzení ošetřujícího lékaře, na základě něhož je dítě zařazeno mezi nezaopatřené děti a za které platí pojištění stát. Po ukončení nemoci či úrazu je nutné doložit nový doklad, kterým se dokumentuje ukončení kategorie státního pojištěnce.

Pro uplatnění daňového zvýhodnění na nezaopatřené dítě po 18. roku věku je nutné předložit u žáků středních škol a učilišť potvrzení o studiu na příslušný školní rok, u studentů vysokých škol potvrzení o studiu na akademický rok nebo na semestr. Z hlediska mzdové praxe je nutné mít na zřeteli, že potvrzení platí na dobu, na kterou je vydáno. Pokud rozsah platnosti příslušného potvrzení není zřejmý (např. „Potvrzení o studiu v letním semestru“), je nutné toto potvrzení doplnit. Jedná-li se o studium na střední nebo vysoké škole v zahraničí, je nutné ještě doložit zaměstnavateli rozhodnutí MŠMT o postavení studia na střední škole či vysoké škole v zahraničí na roveň studia na středních nebo vysokých školách v České republice. Toto „rozhodnutí“ slouží především:

- pro účely zdravotního pojištění,
- pro dávky nemocenského pojištění (peněžitá pomoc v mateřství),
- pro účely daně z příjmu (uplatnění daňového zvýhodnění na nezaopatřené dítě),
- pro hmotné zabezpečení uchazečů o zaměstnání (při splnění zákonem stanovených podmínek),
- pro důchodové pojištění (při podání žádosti o sirotní důchod a starobní důchod),
- pro přiznání dávky státní sociální podpory.

Kromě rozhodnutí MŠMT je nutné pro uplatnění daňového zvýhodnění u zaměstnavatele předložit ještě potvrzení školy stvrzující datum zahájení studia, resp. pokračování ve studiu.

Studenti, kteří o rozhodnutí žádají ještě před zápisem či zahájením výuky v zahraničí, přiloží k žádosti potvrzení zahraniční školy o přijetí ke studiu. V případě, že student zahraniční školy přerušuje studium, zanechá studia nebo studium ukončí, je povinen takovou změnu nahlásit příslušným orgánům rozhodujícím o uplatňování nároků plynoucích ze studia. Tak např. musí být příslušné zdravotní pojišťovně oznámeno, že student přestává být nezaopatřeným dítětem a přestane tak být pojištěncem státu. Stejně tak se změna musí oznámit zaměst-

navateli rodiče, který uplatňuje nezdanitelné částky na toto nezaopatřené dítě (u zletilých dětí), atd.

Závěrem ještě upozornění na novou nezdanitelnou částku týkající se úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání, kterou může zaměstnanec uplatnit v rámci ročního zúčtování. Tento nový odpočet lze uplatnit počínaje dnem 1. 8. 2007. Znamená to, že pokud zaměstnanec uhradil částku za zkoušky ve smyslu zákona č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání, a související vyhlášky č. 208/2007 Sb., o podrobnostech stanovených k provedení zákona o uznávání výsledků dalšího vzdělávání, může ji uplatnit v rámci ročního zúčtování nejvýše do částky 10 000 Kč, jedná-li se o poplatníka se zdravotním postižením až do výše 13 000 Kč, a u poplatníka s těžším zdravotním postižením až do výše 15 000 Kč.

Ing. Růžena Klímová
metodička zdravotního pojištění



Účetní Kancelář ON-LINE – cesta do práce trvá jedno kliknutí

Pracujte s vaším účetním programem odkudkoli... Umožněte svým zaměstnancům, pobočkám i klientům **on-line** přístup do vždy aktuálních dat. Zkušební účet zcela zdarma a pro členy Komory **sleva 20%**!

Vyzkoušejte na

www.cmis.cz/kol

Českomoravské informační systémy s.r.o.

Tel.: 775 775 667, 222 743 436

E-mail: info@cmis.cz

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ BRIGÁDNIKŮ – STUDENTŮ

Pojem brigádník či brigáda nenajdeme v žádném právním předpisu, nicméně tento neoficiální název u výkonu závislé činnosti se používá nejčastěji pro účastníka pracovněprávního vztahu, který je uzavřený na kratší dobu. V praxi se takto označují poplatníci zaměstnávání v určité formě pracovního poměru nebo formou **dohod konaných mimo pracovní poměr, dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti**, na základě kterých zaměstnavatel zajišťuje různé příležitostné, jednorázové, nepravidelné práce, resp. práce malého rozsahu. Příjmy z těchto dohod patří mezi příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků definované v § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“).

Zdaňování příjmů

Způsob zdanění odměn za takové příležitostné práce patří do kategorie příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků, u nichž odpovědnost za řádný a včasný odvod daňových povinností je uložena plátcům příjmů. Zaměstnanec obdrží mzdu až po zdanění, to znamená po srážce zálohy na daň, nebo konečné srážkové daně.

Pro zdanění příjmů plynoucích z příležitostných zaměstnání, kdy poplatník vykonává práci podle příkazů a pokynů zaměstnavatele, nemá zákon žádné zvláštní ustanovení a platí zde stejný postup jako pro zdanění příjmů z tzv. hlavního zaměstnání.

Zásadním kritériem pro stanovení způsobu zdanění příjmů poplatníka, zda mu zaměstnavatel bude srážet ze základu daně zálohu na daň měsíční sazbou daně či sazbou nejméně ve výši 20% nebo bude srážet konečnou srážkovou daň ve výši 15% je:

- zda zaměstnanec u příslušného zaměstnavatele podepíše „Prohlášení k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků“ podle § 38k odst. 4 zákona (dále jen „Prohlášení“), či nikoliv, a
- výše příjmu v kalendářním měsíci.

Zaměstnanec může již v průběhu zdaňovacího období, tj. v jednotlivých kalendářních měsících, podepsat Prohlášení a uplatnit měsíční slevy na dani u zaměstnavatele. Na stejné období kalendářního roku však může podepsat zaměstnanec Prohlášení pouze u jednoho zaměstnavatele. Samozřejmě, že má právo, nikoliv povinnost. Ve většině případů zaměstnanci u zaměstnavatele, s nímž mají

uzavřený vedlejší pracovní poměr, dohodu o pracovní činnosti nebo dohodu o provedení práce, Prohlášení nepodepisují, protože výhodnějšího zdanění s využitím slevy na dani uplatňují u zaměstnavatele, kde mají uzavřený pracovní poměr na dobu neurčitou nebo u toho zaměstnavatele, kde mají vyšší měsíční příjmy.

Nic však nebrání tomu, aby poplatník brigádník, student nebo důchodce, pokud nemá podepsané Prohlášení u jiného zaměstnavatele nebo žádného dalšího zaměstnavatele ani nemá, podepsal Prohlášení u zaměstnavatele, kde má uzavřený vedlejší pracovní poměr či dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr a uplatnil si zde měsíční zálohu na daň a následně prokázané slevy na dani, na které má v průběhu zdaňovacího období nárok.

Nutno však upozornit, že při existenci vedlejších činností u téhož zaměstnavatele (kdy zaměstnanci plynou současně příjmy ze dvou nebo více právních vztahů), je nutné pro účely vybrání měsíční zálohy příjmy ze závislé činnosti v kalendářním měsíci sečíst.

Platí zde:

- pokud zaměstnanec podepíše Prohlášení, srazí mu zaměstnavatel ze základu daně měsíční zálohu na daň sníženou o slevu na poplatníka, tj. o 600 Kč. Jestliže by se jednalo o studenta, dále se odečte 1/12 z roční slevy na studenta, tj. 200 Kč. Poplatník, pokud nebude mít povinnost podat Přiznání k dani z jiných důvodů, než např. proto, že bude mít i jiné příjmy vyšší než 6 000 Kč nebo proto, že pobíral současně zdanitelný příjem od jiného zaměstnavatele apod., může po skončení roku požádat o roční zúčtování daňových záloh a daňové zvýhodnění zaměstnavatele a uplatnit si roční slevy na dani a prokázané roční nezdanitelné částky odčitatelné od základu daně,
- pokud zaměstnanec nepodepíše Prohlášení a jeho příjmy v kalendářním měsíci jsou vyšší než 5 000 Kč, srazí se ze základu daně záloha na daň, ale nejméně ve výši 20%, podle § 38h odst. 3 zákona. Takový příjem po skončení roku vstupuje do celoročního základu daně poplatníka a patří do daňového priznání.

Student – brigádník

Typickým příkladem brigádníka je student. Může samozřejmě podnikat, být osobou spolupracující, může mít příjmy z pronájmu, kapitálového majetku nebo ostatní příjmy.

Student může během studia vykonávat brigádnickou činnost o prázdninách, ale nic tomu nebrání, aby pracoval i v průběhu roku. Pro účely zdanění není podstatné, zda má uzavřený řádný pracovní poměr nebo zda pracuje na dohodu o provedení práce či dohodu o pracovní činnosti.

Pro účely zdanění bude u něj rozhodující, zda u zaměstnavatele podepíše Prohlášení a uplatní měsíční zálohy a slevu na dani při výpočtu čistého příjmu.

Pokud Prohlášení nepodepíše, rozhodující pro účely zdanění je i výše jeho hrubé mzdy. **Studentovi-brigádníkovi ve většině případů lze doporučit, pokud mu to zákon umožňuje, podepsat u zaměstnavatele Prohlášení a po uplynutí kalendářního roku požádat posledního zaměstnavatele, který mu mzdu vyplatil, o roční zúčtování daňových záloh.** Při ročním zúčtování daňových záloh přihlédne plátce k prokázaným nezdanitelným částkám ze základu daně a ke slevě na dani za celý rok.

Pokud tedy poplatník – student bude studovat po celý rok, náležela mu za rok 2006 sleva na poplatníka vždy ve výši 7 200 Kč a sleva na studenta ve výši 2 400 Kč za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byla splněna podmínka soustavné přípravy na budoucí povolání.

Brigádník – starobní důchodce k 1. 1. 2007

Vypočtená daň se snižuje za zdaňovací období o celou částku 7 200 Kč všem poplatníkům, ale nepřízná se pouze starobním důchodcům, kteří jsou poživateli starobního důchodu na počátku zdaňovacího období, tj. k 1. 1. kalendářního roku. Pokud by vyplacený starobní důchod za rok 2007 byl nižší než 38 040 Kč, od roční daně by se odečetla celá částka slevy na poplatníka, tj. 7 200 Kč.

Brigádník a sleva na dani – příjem po část roku

Roční daň se snižuje o celou částku 7 200 Kč, nekrátí se, nezáleží na tom, zda měl poplatník zdanitelný příjem po celé zdaňovací období nebo pouze za jeho část, kolik měsíců je ve zdaňovacím období zaměstnaný, zda je část roku nemocný a nemá v tomto období zdanitelný příjem, popř. je nezaměstnaný. Samozřejmě, že při splnění uvedených podmínek nárok slevy na dani náleží tedy žákům a studentům, kteří vykonávají pouze příležitostné práce a mají příjem pouze několik měsíců v roce nebo dokonce příjem pouze v jednom měsíci.

Příklad:

Poplatník – student má v červenci a srpnu 2007 příjem ze závislé činnosti na dohodu o provedení práce (z tohoto příjmu se neplatí pojistné). **Podepíše Prohlášení** a předloží potvrzení školy, že se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem.

	červenec	srpen
měsíční příjem	2 000 Kč	5 000 Kč
pojistné	–	–
měsíční základ	2 000 Kč	5 000 Kč
měsíční záloha na daň	– 240 Kč	– 600 Kč
sleva na poplatníka	– 600 Kč	– 600 Kč
sleva na studenta	– 200 Kč	– 200 Kč
k výplatě	2 000 Kč	5 000 Kč

Příklad:

Poplatník – student má v červenci a srpnu 2007 příjem ze závislé činnosti na dohodu o provedení práce a **nemá podepsané Prohlášení.**

	červenec	srpen
měsíční příjem	2 000 Kč	5 000 Kč
pojistné	–	–
měsíční základ	2.000 Kč	5 000 Kč
15% srážková daň	– 300 Kč	– 750 Kč
k výplatě	1 700 Kč	4 250 Kč

Po uplynutí roku 2007 může poplatník požádat o provedení ročního zúčtování do 15. 2. 2008, pokud podepíše prohlášení a prokáže, že je studentem, sraženou daň mu vrátí plátce daně. Jestliže nebude požádáno o provedení ročního zúčtování, není možné vyřešit vrácení přeplatku formou podání daňového přiznání (do ročního základu daně nepatří příjmy, z nichž daň byla vybrána srážkou).

Poznámka: Na internetových stránkách MF ČR je k dispozici daňová kalkulačka s orientačním výpočtem za rok 2007 a rok 2008.

Irena Jindrová
daňová metodička

Chcete se poradit s kolegy, chcete diskutovat
nad nejrůznějšími odbornými tématy či nad záležitostmi,
které se týkají Komory, využijte
„KONFERENCI“ v menu „Servis pro členy“
na internetových stránkách
www.komora-ucetnich.cz

Ze Sbírky zákonů:

Částka 56 – rozeslána dne 29. června 2007:

Zákon č. 152/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 189/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o nemocenském pojištění, ve znění zákona č. 585/2006 Sb. (účinnost dnem 1. července 2007 s výjimkami).

Zákon č. 153/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 189/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o nemocenském pojištění, ve znění zákona č. 585/2006 Sb. (účinnost dnem 1. července 2007 s výjimkami).

Novela vrací do zákona ustanovení o stanovení vyměřovacího základu organizace a malé organizace.

Částka 57 – rozeslána dne 2. července 2007:

Zákon č. 159/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů – novelizuje též zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 2. července 2007).

Novela výrazně mění podmínky pro poskytování investičních pobídek. Součástí je též novela zákona o daních z příjmů – u nových pobídek se zkracuje lhůta pro uplatnění slevy na daních z původních deseti na pět let.

Částka 59 – rozeslána dne 12. července 2007:

Zákon č. 172/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. srpna 2007).

Zákon č. 174/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 97/1993 Sb., o působnosti Správy státních hmotných rezerv, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 1. srpna 2007).

Částka 64 – rozeslána dne 1. srpna 2007:

Vyhláška č. 200/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 199/2004 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona a kterou se zrušují některé vyhlášky upravující osvobození od dovozního cla a nepreferenční původ zboží, ve znění vyhlášky č. 200/2005 Sb. a vyhlášky č. 411/2006 Sb. (účinnost dnem 1. srpna 2007).

Částka 69 – rozeslána dne 22. srpna 2007:

Zákon č. 218/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, zákon č. 267/2006 Sb., o změně zákonů souvisejících s přijetím zákona o úrazovém pojištění zaměstnanců, zákon č. 264/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákoníku práce, ve znění zákona č. 585/2006 Sb., zákon č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu, zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů (účinnost dnem 22. srpna s výjimkou 2007).

Odložení spuštění nového systému úrazového pojištění nyní od 1. ledna 2010.

Částka 74 – rozeslána dne 31. srpna 2007:

Vyhláška č. 232/2007 Sb., o podílu jednotlivých obcí na stanovených procentních částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů (účinnost dnem 1. září 2007).

Částka 79 – rozeslána dne 20. září 2007:

Vyhláška č. 240/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 264/2004 Sb., o formě a způsobu zaslání výroční zprávy a pololetní zprávy emitenta kótovaného cenného papíru a o způsobu plnění povinnosti oznámit podíl na hlasovacích právech, ve znění vyhlášky č. 458/2004 Sb. (účinnost dnem 1. října 2007).

Vyhláška č. 241/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 603/2006 Sb., o informační povinnosti fondu kolektivního investování a investiční společnosti (účinnost dnem 1. října 2007).

Vyhláška č. 242/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 605/2006 Sb., o některých informačních povinnostech obchodníka s cennými papíry (účinnost dnem 1. října 2007).

Částka 84 – rozeslána dne 9. října 2007:

Nářízení vlády č. 257/2007 Sb., kterým se pro účely důchodového pojiště-

ní stanoví výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2006 a výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2006 a upravují částky pro stanovení výpočtového základu (účinnost dnem 1. ledna 2008).

Ze Sbírky mezinárodních smluv:

Částka 34 – rozeslána dne 31. července 2007:

Sdělení MZV č. 61/2007 Sb.m.s., o sjednání Smlouvy mezi členskými státy Evropské unie a Bulharskou republikou a Rumunskem o přistoupení Bulharské republiky a Rumunska k Evropské unii (platnost dnem 1. ledna 2007).

Z Úředního věstníku Evropské unie:

Svazek 50: L 159 – publikován dne 20. června 2007:

Nářízení Rady (ES) č. 681/2007 ze dne 13. června 2007, kterým se mění seznamy úpadkových řízení, likvidačních řízení a správců podstaty v přílohách A, B a C nařízení (ES) č. 1346/2000 o úpadkovém řízení (platnost dnem 21. června 2007).

Svazek 50: L 184 – publikován dne 14. července 2007:

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2007/36/ES ze dne 11. července 2007 o výkonu některých práv akcionářů ve společnostech s kótovanými akciemi (platnost dnem 3. srpna 2007).

Svazek 50: L 199 – publikován dne 31. července 2007:

Nářízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 864/2007 ze dne 11. července 2007 o právu rozhodném pro mimosmluvní závazkové vztahy (Řím II) – (platnost dnem 11. ledna 2009 s výjimkou).

Svazek 50: L 247 – publikován dne 21. září 2007:

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2007/44/ES ze dne 5. září 2007, kterou se mění směrnice Rady 92/49/EHS a směrnice 2002/83/ES, 2004/39/ES, 2005/68/ES a 2006/48/ES, pokud jde o procesní pravidla a hodnotící kritéria pro obezřetné posuzování nabývání a zvyšování účastí ve finančním sektoru (platnost dnem 11. října 2007).

INFORMACE Z MINISTERSTVA FINANCÍ

Informace MF k uplatňování zákona o DPH při poskytnutí služby komisionáře v tuzemsku na základě komisionářské smlouvy

(č.j.: 18/63 343/2007-181 ze dne 8. 8. 2007)

V případě poskytnutí služby na základě komisionářské smlouvy se jedná o poskytnutí služby komisionáře, kdy komisionář se zavazuje, že zařídí vlastním jménem pro komitenta a na jeho účet určitou obchodní záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu.

Podle § 13 odst. 3 písm. b) se dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu považuje za samostatné dodání zboží komitentem nebo třetí osobou a samostatné dodání zboží komisionářem a podle § 14 odst. 2 písm. b) se poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu považuje za samostatné poskytnutí služby komitentem nebo třetí osobou a samostatné poskytnutí služby komisionářem.

Jedná se o poskytnutí plnění na základě smlouvy obsahující prvky smlouvy komisionářské (jednání vlastním jménem na cizí účet) tedy se může např. jednat o smlouvu komisionářskou podle obchodního zákoníku, o smlouvu příkazní podle občanského zákoníku, případně o smlouvy obdobného typu, pokud obsahují uvedené prvky.

Z hlediska zákona o DPH se při poskytnutí plnění prostřednictvím komisionáře jedná o právní fikci, která stanoví, že komisionář také poskytuje samostatné plnění, jakoby se jednalo o dodání jeho zboží nebo poskytnutí jeho služby, ale ve skutečnosti dodává zboží nebo poskytuje službu, které jsou ve vlastnictví komitenta nebo třetí osoby.

Příjmem nebo výnosem komisionáře za jím poskytnutou službu komisionáře je úplata (stanovená odměna komisionáře), která se zahrnuje do obrátu pro povinnou registraci. Pokud komisionář vystaví samostatný daňový doklad komitentovi za poskytnutou službu komisionáře, považuje se služba komisionáře za samostatné uskutečněné zdanitelné plnění v tuzemsku, protože se místo plnění poskytnuté služby komisionáře stanoví podle § 9 v tuzemsku, uplatní se základní sazba daně a den uskutečnění zdanitelného plnění se stanoví podle § 21 odst. 6.

Den uskutečnění zdanitelného plnění poskytnutého prostřednictvím komisionáře

Při dodání zboží v tuzemsku prostřednictvím komisionáře se den uskutečnění plnění stanoví pro komitenta i komisionáře podle § 21 odst. 7 písm. h) a tímto dnem je den dodání třetí osobě, popřípadě den dodání třetí osobou, pokud se jedná o nákup zboží v tuzemsku pro komitenta.

Při poskytnutí služby v tuzemsku prostřednictvím komisionáře se den uskutečnění zdanitelného plnění stanoví podle § 21 odst. 7 písm. i), a tímto dnem je den poskytnutí služby třetí osobě, popřípadě den poskytnutí služby třetí osobou při pořízení služby v tuzemsku pro komitenta.

V případě dodání zboží do jiného členského státu nebo pořízení zboží z jiného členského státu prostřednictvím komisionáře se postupuje podle příslušných ustanovení, a den uskutečnění plnění komisionářem se stanoví pro dodání zboží do jiného členského státu podle § 22 a pro pořízení zboží z jiného členského státu podle § 25.

Obdobně se postupuje při poskytnutí služby do jiného státu nebo pořízení služby z jiného státu prostřednictvím komisionáře, a proto se den uskutečnění tohoto plnění komisionářem a místo plnění stanoví podle příslušných ustanovení.

Příklad

Prodej zboží komitenta z jiného členského státu

V případě dodání zboží prostřednictvím komisionáře v tuzemsku, které je pořízeno od komitenta z jiného členského státu (uzavřena komisionářská smlouva s komitentem z jiného členského státu na prodej jeho zboží v tuzemsku, komitent je registrován k dani v jiném členském státě), se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu komisionářem od osoby registrované k dani v jiném členském státě. Proto má komisionář povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu podle § 25 zákona o DPH, a při dodání zboží komisionářem třetí osobě v tuzemsku se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné podle § 21 odst. 7 písm. h), t.j. dnem dodání třetí osobě.

Příklad

Dodání zboží prostřednictvím komisionáře do jiného členského státu

V případě dodání zboží komisionářem třetí osobě do jiného členského státu (uzavřena komisionářská smlouva s komitentem z tuzemska na prodej jeho zboží do jiného členského státu), má komisionář povinnost přiznat uskutečně-

ní tohoto dodání zboží do jiného členského státu podle § 22, a den uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží komitentem v tuzemsku komisionáři se stanoví podle § 21 odst. 7 písm. h), a tímto dnem je den dodání třetí osobě do jiného členského státu, tj. den odeslání nebo přepravení zboží třetí osobě.

Základ daně

Základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře třetí osobě je u komisionáře úplata za plnění uskutečněné pro třetí osobu, snížená o daň, u komitenta úplata za plnění uskutečněné pro komisionáře, snížená o daň.

Jestliže základ daně za uskutečněné plnění mezi komisionářem a třetí osobou a základ daně za uskutečněné plnění mezi komitentem a komisionářem jsou rozdílné, vyjadřuje tento rozdíl odměnu komisionáře, která je již zahrnuta do základu daně zdanitelného plnění uskutečněného komisionářem pro třetí osobu a komisionář již samostatně nevystavuje daňový doklad pro komitenta za poskytnutou službu komisionáře.

Jestliže je však základ daně za uskutečněné plnění mezi komisionářem a třetí osobou a základ daně za uskutečněné plnění mezi komitentem a komisionářem stejný, musí být odměna komisionáře za poskytnutou službu komisionáře pro komitenta na základě komisionářské smlouvy řešena samostatným daňovým dokladem vystaveným komisionářem komitentovi, protože v tomto případě se služba komisionáře považuje za samostatné uskutečněné zdanitelné plnění.

Obdobně se postupuje při stanovení základů daně uskutečněných zdanitelných plnění komisionářem a třetí osobou v případě pořízení zboží nebo služby od třetí osoby prostřednictvím komisionáře pro komitenta.

Komitent neplátcem

Jestliže je komitent neplátcem, může komisionář při dodání zboží na základě smlouvy s prvky smlouvy komisionářské postupovat podle § 90, a při splnění podmínek uvedených v tomto ustanovení použít zvláštní režim a zdanit jen přírůžku. Stejně je možné postupovat i v případě vydražení věci komitenta neplátce ve veřejné dražbě komisionářem na základě smlouvy s prvky smlouvy komisionářské.

Z dalších informací zveřejněných na internetových stránkách Ministerstva financí ČR:

- Sdělení o doporučení MF ČR správcům daně k aplikaci ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, na rozdělení odštěpením (22. června 2007).
- Daňové trendy v zemích EU (26. června 2007).
- Zpráva Světové banky „Ochrana spotřebitele na finančním trhu v České republice“ (28. června 2007).
- Roční zpráva MF ČR o jeho činnosti a hospodaření za rok 2006 (29. června 2007).
- Zpráva o činnosti Národní koordinační skupiny pro zavedení eura (14. srpna 2007).
- Elektronická komunikace s Českou daňovou správou – přehled elektronických služeb (27. srpna 2007).
- Aktualizovaná strategie přistoupení České republiky k eurozóně (29. srpna 2007).
- Rozšíření služeb internetových stránek České daňové správy – upozornění na blížící se splatnost jednotlivých druhů daní (11. září 2007).
- Zprávy MF ČR pro finanční orgány obcí a krajů č. 4/2007 – Přezkoumávání hospodaření obcí auditorem (17. září 2007).
- Manuál pro provoz Modulu ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol (1. října 2007).
- Veřejná diskuse č. II/2007 - výchozí materiál pro přípravu věcného záměru zákona o dohledu nad finančním trhem (2. října 2007) – lhůta pro zaslání připomínek je stanovena na 31. října 2007.

Interpretace IFRIC č. 13 – Zákaznické věrnostní programy

Interpretace se zabývá účtováním účetních jednotek, které motivují své klienty k nákupu zboží nebo služeb tím, že jim v rámci obchodních transakcí poskytují prémie (v interpretaci uváděny jako „připsané prémie“). Typickými příklady jsou věrnostní programy leteckých společností a hotelů nebo odměny spojené s používáním platebních karet.

Interpretace specifikuje účetní zobrazení těchto věrnostních programů. V případech, kdy účetní jednotky již zavedly odhad nákladů na realizaci věrnostních odměn, musí změnit své účetní postupy tak, aby bonusové body vykazovaly jako zvláštní součást prodejní transakce s pravděpodobným dopadem na snížení výnosů.

Interpretace vstupuje v platnost pro účetní období od 1. července 2008 a následující, dřívější aplikace je možná. Účetní jednotky ovšem budou povinny ještě před datem účinnosti této interpretace popsat v účetní závěrce, jakým způsobem tato interpretace účetní jednotku ovlivní.

Interpretace IFRIC č. 14 – Limit pro aktiva definovaných požitků, minimální požadavky na financování a jejich vzájemné působení

Interpretace poskytuje obecné vysvětlení, jakým způsobem se podle IAS 19 – Zaměstnanecké požitky vyměřuje limit pro výši přebytku, který lze zaúčtovat jako aktivum a dále jak může být tento limit (test horní meze aktiva) ovlivněn minimálním požadavkem na financování. Cílem interpretace je sjednocení současných postupů a zajištění, aby společnosti o aktivu v souvislosti s přebytkem účtovaly konzistentně.

Interpretace vstupuje v platnost pro účetní období od 1. ledna 2008 a následující, dřívější aplikace je možná. Veškeré počáteční úpravy související s uplatněním interpretace budou zaúčtovány do počátečního zůstatku nerozděleného zisku tohoto prvního roku. Všechny účetní jednotky budou muset znovu stanovit horní meze svých aktiv, což může vyústit v odúčtování či zaúčtování aktiv penzijních požitků a v některých případech k zaúčtování závazku, jež bude mít významný dopad na výsledek hospodaření účetní jednotky.

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Cílem novely, která je výsledkem první fáze společného projektu IASB a FASB, jest posílit přínos, který mají informace zveřejňované v účetních závěrkách pro uživatele. Hlavní změny vyplývají ze snahy o sladění IAS 1 se Standardem SFA 130 – Vykazování souhrnného výsledku hospodaření a týkají se výkazu o změnách vlastního kapitálu (důsledné rozlišování mezi změnami vlastního kapitálu vyplývajících z transakcí s jeho vlastníky a ostatními změnami), výkazu souhrnného výsledku hospodaření (ve výkazu budou uvedeny veškeré položky výnosů a nákladů zaúčtované

do výsledku hospodaření a rovněž všechny ostatní položky zaúčtované jako výnosy nebo náklady; novela přesně vymezuje, které položky patří do ostatního souhrnného výsledku hospodaření). Další změny se týkají souvisejících daňových dopadů ostatního souhrnného výsledku hospodaření, názvů účetních výkazů (termín „balance sheet“ se nahrazuje „statement of financial position“), informací vykazovaných za předchozí období, reklasifikačních úprav či vykazování dividend. Novelizovaný standard bude povinně platit pro účetní období začínající 1. lednem 2009, ale účetní jednotky se jím mohou řídit i dříve.

K připomínkám:

Návrh interpretace IFRIC č. D21 – Prodej nemovitostí

Podle navrhovaného znění by byly výnosy účtovány v průběhu výstavby pouze tehdy, když stavební firma poskytuje stavební služby na základě specifikace zákazníka. Jestliže v podstatě prodává dokončené nemovitosti, pak by se výnosy účtovaly při dokončení.

Připomínky do 5. října 2007.

Návrh interpretace IFRIC č. D22 – Zajištění čisté investice do zahraničních jednotky

Podle navrhovaného znění může být zajištěným rizikem v případě zajištění čisté investice do zahraniční jednotky pouze kurzové riziko, které vzniká v důsledku kurzových rozdílů mezi funkční měnou, ve které se účtuje daná zahraniční společnost (jež představuje „čistou investici“) a funkční měnou kterékoliv její mateřské společnosti (tj. společnosti, která čistou investici přímo vlastní, i všech dalších mateřských společností v rámci hierarchie konsolidačního celku). Toto platí nejen pro zahraniční dceřiné společnosti, ale i pro společnosti pod podstatným vlivem, společné podniky nebo pobočky.

Připomínky do 19. října 2007.

Návrh novely IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování

– Rizika splňující podmínky pro zajišťovací účetnictví

V souladu se standardem může účetní jednotka u finančního aktiva nebo závazku, které jsou zajištěnou položkou, zajistit pouze část souvisejících peněžních toků nebo reálné hodnoty. Jako příklad zajištěných rizik je uváděna např. bezriziková úroková míra. Novela specifikuje, jaké typy rizik mohou být zajištěnou položkou a kdy lze zajistit pouze část peněžních toků plynoucích z finančního nástroje. Podle návrhu lze zajišťovat tyto typy rizik (jeden i více současně): úrokové riziko, kurzové riziko, kreditní riziko, riziko předčasného splacení nebo riziko související se smluvně danými peněžními toky plynoucími ze zaúčtovaného finančního nástroje. Pokud jde o úrokové riziko, lze zajišťovat každou tržní úrokovou míru, nikoliv pouze míru referenční.

Předkládaný návrh obsahuje i novelu Aplikační příručky k IAS 39.

Připomínky do 11. ledna 2008.

Podle materiálů společnosti Deloitte Česká republika zpracoval LZ

WPB CAPITAL POSKYTNE ÚVĚR FIRMÁM, KTERÝM NEPŮJČÍ BANKA

Znáte ze své praxe klienty, kteří potřebují peníze pro rozvoj podnikání a kterým nechce půjčit žádný bankovní ústav? Také z Vašich zkušeností vyplývá, že jde převážně o klienty, kteří mají buď velmi krátkou historii, nebo mají aktuální problémy s cash-flow? Může se to stát komukoliv a kdykoliv. Na začátku podnikání, ve chvíli, kdy firma prochází těžkým obdobím nebo v situaci, kdy je potřeba okamžitě získat likviditu a vyhnout se konkurzu či exekuci. V takových případech vedou první kroky do banky. Ta však často kvůli rigidním pravidlům není s to klientovi vyhovět, nebo proces získání úvěru je příliš zdlouhavý a náročný.

V průběhu posledních let však v České republice vyrostl kapitálově silný sektor družstevních záložen, jejich regulace i dohled dnes odpovídá bankám. Zákon o spořitelních družstvech z roku 2004 vyrovnal dodatečnými nároky na změnu organizační struktury společností toto odvětví na úroveň bankovního sektoru. Vklady v družstevních záložnách mimo jiné podléhají zákonu o bankách a pojištění vkladů (tj. do 90 % vkladu či do částky 25 tisíc euro) a v roce 2006 došlo ke sloučení regulátorů pod křídla České národní banky.

Sektor si i díky uvedeným legislativním změnám získal důvěru široké veřejnosti, o čemž mimo jiné svědčí i fakt, že podle údajů Asociace družstevních záložen došlo jenom v prvním pololetí letošního roku k meziročnímu nárůstu vkladů v tomto sektoru o 79% na 6,625 mld. Kč. Spořitelní družstva se stala v průběhu let kapitálově silnými a vedle vkladů se aktivně podílejí i na úvěrování firem. Finančně nejsilnějším družstvem je v současné době WPB Capital, jehož základní kapitál činí 155 milionů korun.

Spořitelni a úvěrové družstvo WPB Capital vzniklo v roce 1999 a během osmiletého působení na tuzemském finančním trhu si vydobylo silnou pozici nejen v rámci sektoru družstevních záložen, ale i ostatních finančních ústavů.

WPB Capital nabízí řešení v oblasti financování všem firmám, tedy i těm které se ocitly v problémech. Na rozdíl od bank, které často kladou důraz na minulé výsledky, WPB Capital posuzuje hlavně budoucí bonitu klienta. Právě důraz na tato kritéria vítají hlavně žadatelé z řad malých a středních podnikatelů, kteří jsou na začátku svého podnikání nebo uvažují o větší expanzi. Navíc WPB Capital má řešení i pro firmy a podnikatele, kteří splácí nějaký nevýhodný úvěr z minulosti – ti mohou využít služeb v oblasti refinancování.

Na rozdíl od finančních zprostředkovatelů, kteří nabízí něco, co nejsou schopni splnit, nebo firmu spojí s lichváři, kteří žádají za úvěr bez dokladů desítky až stovky procent ročně – často bez možnosti odpočtu z daní a bez jakéhokoliv legálního podkla-

du, u WPB Capital je vše transparentní a přehledné. Na řešení problémů firem experti WPB Capital spolupracují vždy s účetní firmou budoucího klienta. Právě účetní bý-
vá ten, kdo vidí situaci firmy reálně a dokáže si uvědomit ve správný čas, kdy zavolat
finančního experta. Tato spolupráce je pochopitelně honorována ze strany WPB
Capital a to bez jakéhokoliv nároku na klienta.

WPB Capital neposuzuje aktuální situaci problémové firmy, ale sází na její budoucí
vývoj, budoucí schopnost splácet závazky a také na kvalitní zajištění. Navíc všechny
typy úvěrů svými podmínkami, zajištěním i provedením odpovídají standardním ban-
kovním produktům.

Roční úroková sazba z úvěrů WPB Capital začíná na devíti procentech, splátkový kalen-
dář a podmínky úvěru jsou stanovené ještě předtím než klient zaplatí jakýkoliv poplatek za
zpracování úvěru. Minimální výše úvěru je 500 tisíc korun, maximální až 35 milionů ko-
run. WPB Capital půjčuje až do protihodnoty 70 procent tržní ceny zajištění. Spolupráce
s licencovanými odhadci zaručuje objektivitu posouzení hodnoty zajištění a odhad navíc
zůstává v majetku klienta. Předběžnou žádost o úvěr zpracují experti WPB Capital zdarma
a snaží se najít řešení, které plně reflektuje požadavky a možnosti klienta.

WPB Capital tak nabízí rozumné řešení pro firmy a podnikatele, kteří z jakéhokoli dů-
vodu neuspěli u bank a dostali se tak do problémů s financováním. Namísto hledání
nějakého nestandardního a nedůvěryhodného partnera, mají nyní možnost se obrátit na
licencovaný subjekt, který dokáže flexibilně nabídnout vhodný úvěrový produkt s pří-
hlédnutím k individuálním potřebám a možnostem každého klienta.

Ing. Martin Kušmírek, MBA
obchodní ředitel
WPB CAPITAL



NECHTĚJÍ VAŠIM KLIENTŮM PŮJČIT V BANCE?
WPB AMERICKÁ HYPOTÉKA

Posouzení do **24h** bez poplatku
Neúčelový úvěr od 500.000 zajištěný nemovitostí

VOLEJTE 800 345 345 ZDARMA
WPB Capital, spořitelní družstvo, Jeruzalémská 1321/2, 110 00 Praha 1
www.wpb.cz

MÁ SMYSL, ABY SE ÚČETNICTVÍ ZABÝVALO ŘÍZENÍM PODNIKU aneb DEBATA O STEWARDSHIP

Právě nyní se v Londýně a Norwalku dokončují práce na první fázi nového společného koncepčního rámce IFRS a US GAAP. Přestože širokou veřejnost podobné esoterické záležitosti obvykle nezajímají, dění kolem této novelizace dokonce upoutalo i široce čtený tisk (např. týdeník Ekonom ji věnoval čtyři strany). Oč vlastně jde? Co vzbuzuje tak velkou pozornost?

Jedním slovem: **stewardship**.

Přestože tento výraz nemá přesný český ekvivalent¹⁾, je kolem něj pořádně horoko. Samozřejmě, nikdo nepolemizuje o tom, zda vedení firmy má svou firmu vést dobře. Debata se točí kolem toho, zda účetnictví (neboli finanční výkaznictví) má mít jako explicitní a samostatný cíl podávat informace o stewardship. Jak už to bývá, proti sobě stojí dva nesmiřitelné tábory.

Na jedné straně, Evropská komise, ASB²⁾ a britská odborná veřejnost je toho názoru, že informace o stewardship je nezbytná součást finančních zpráv. Na druhé straně je FASB, většina členů IASB a americká odborná veřejnost, kteří se sice nebrání tomu, aby společnosti tuto informaci publikovaly, ale jednoznačně nechtějí, aby účetní pravidla upravovala jak, a v jakém rozsahu.

Dříve než se připojíme do debaty, malé ohlédnutí do historie. Od svého vzniku někdy koncem 15. st. až do počátku století minulého se účetnictví obešlo bez jakéhokoliv koncepčního rámce. Dokonce se obešlo i bez formálního tvůrce³⁾. Do třicátých let minulého století účetnictví nikdo „netvořil“. Místo toho, účetní pravidla a postupy vznikaly samovolně, na základě zvyklostí, zkušeností a profesního úsudku každého účetního, který v oboru pracoval. A tento způsob tvorby účetních pravidel by klidně mohl trvat dodnes, kdyby se situace bývala nezměnila.

Někdy během devatenáctého století se změnil způsob podnikání, a s ním i požadavky na účetní systém. Během tohoto století se klasické podniky (kde vlastník a ředitel byla stejná osoba, nebo osoby) začaly měnit na korporace⁴⁾. Podle tohoto modelu jedna skupina lidí (akcionáři) majetek podniku vlastnila, zatím-

¹⁾ Zhruba znamená: zpráva o tom, jak vedení vede společnost.

²⁾ Accounting Standards Board - tvůrce UK GAAP.

³⁾ Zde se pod pojmem „účetnictví“ chápe systém (jako US GAAP nebo IFRS), který je zaměřený na podávání informací vlastníkům a věřitelům společnosti, nikoli systém (jako české nebo německé národní standardy), který je primárně zaměřený na informační požadavky státu. Od svého vzniku měly tyto daňové / národní účetní systémy své tvůrce, což byl stát nebo státem pověřený orgán.

co druhá skupina (profesionální manažeři) rozhodovala o tom, jak se s ním bude nakládat⁵⁾.

Bohužel, lidská povaha je lidská povaha, a tito manažeři, kteří měli nakládat s cizím majetkem ve prospěch jeho právoplatných majitelů, s ním často nakládali ve svůj prospěch, a pak tlačili na účetní, aby tento fakt před vlastníky zakryli, a pokud to zvyklosti, zkušenosti, a profesní úsudek neumožnily, aby je honem změnili.

Nakonec rok 1928 definitivně ukázal, že klasický způsob tvorby účetnictví už nefunguje, a proto v roce 1939 (na účetní poměry bleskurychle) vznikl první formální tvůrce účetních pravidel⁶⁾. Neměl to však jednoduché, byl sice pověřen tvorbou účetních pravidel, ale nikdo mu neřekl přesně, jak to má dělat. Protože ctil tradici, rozhodl se, že to bude dělat tak, jak se to dělalo už více než čtyři století: ad hoc. A ze začátku se zdálo, že vše funguje.

Ke každé nové účetní otázce nebo problému se sice přistupovalo samostatně, ale postupovalo se svědomitě, takže začal vznikat nový, ucelený systém. Postupem času se však ukázalo, že tento přístup není zcela optimální. Protože chyběl řád (jeden ucelený koncept sloužící jako teoretický základ), tvůrce pravidel musel řešit každou situaci od začátku, od teorie nahoru. Protože se personální obsazení tvůrců také měnilo, chyběla kontinuita. Proto se, čas od času, stávalo, že nové pravidlo nebylo logicky konzistentní se stávajícími, že jejich požadavky si navzájem odporovaly, a že praxe se ukázala být jiná než záměr.

Přirozenou reakcí proto bylo vydávání interpretací, metodických pokynů, doprovázejících vyhlášek a dalších různých instrukcí, které měly nastolit řád. Opak však byl pravdou. Systém začal být tak komplikovaný a těžkopádný, že nikdo (od účetních po auditory, od regulátorů až po tvůrce pravidel) vlastně nevěděl, jak má postupovat. Místo řádu nastal chaos.

Proto se v roce 1972 celý systém změnil. Vznikl nový, samostatný a nezávislý tvůrce pravidel, a ten začal v roce 1974 pracovat na prvním koncepčním rámci. Tato „účetní ústava“ (neboli sada pravidel pro tvůrce pravidel) byla dokončena v roce 1985. Dnes, po pouhých dvaceti letech, je však už zastaralá.

⁴⁾ První korporace asi byla (ačkoliv se o tom historici přou) Dutch East India Company, založená v roce 1623. Tento a podobné subjekty se však nemohou považovat za „moderní“ korporace, protože byly založeny primárně proto, aby prosazovaly veřejný zájem, nikoli proto, aby chránily soukromé vlastnictví. Moderní korporace proto vznikly (nebo spíše se vyvinuly, protože se jednalo o proces trvající několik desítek let) během devatenáctého století, nejprve v americkém státě New Jersey a pak ve státě Delaware (který dodnes slouží jako domicil pro většinu amerických korporací).

⁵⁾ Klasický korporátní model nejenže počítá s tím, že akcionáři se na vedení podniku aktivně nepodílí, dokonce jim toto zakazuje. Činnost vedení proto mohou ovlivňovat pouze nepřímým způsobem, tím že zvolí sympatizující reprezentanty do správní rady.

⁶⁾ Committee on Accounting Procedure neboli CAP.

Důvodem je, že během sedmdesátých a osmdesátých let, odborná veřejnost (nebo spíš její velká část) neměla jasno v tom, jaká je skutečná podstata světové ekonomiky, co funguje, a co naopak vede k bídě a zkáze. Důkaz nakonec přišel v roce 1989, a poté, co tvůrci pár let studovali jeho implikace, byli v roce 2004 připraveni zahájit přípravu nového koncepčního rámce. Dnes se dokončuje jeho první fáze, která má stanovit cíle účetnictví, jeho další základní elementy a jeho cílovou skupinu.

A proto vznikla diskuse ohledně stewardship.

Asi by se zde měl používat výraz „debata“, ale ta obvykle spočívá v tom, že dva nebo více informovaných lidí si vyměňují názory proto, aby se dokázali dohodnout na jedné správné a logicky konzistentní odpovědi. Diskuse kolem stewardship však připomíná výměnu názorů mezi stranou, která pochopila význam toho, co se v roce 1989 vlastně stalo, a stranou, která buď nechápe nebo chápat nechce. Každopádně, diskuse zuří, a aby se našlo řešení, je nejprve nutné najít správnou odpověď na dvě zásadní otázky:

Zaprvé: cíl podnikání je:

A. výroba výrobků a poskytování služeb?

nebo

B. vydělávání peněz?

Zadruhé: účetnictví firmy má:

A. sloužit široké veřejnosti (stakeholders⁷⁾)?

nebo

B. investorům (vlastníkům a věřitelům)?

Pokud správná odpověď na první otázku je B, není nutné, aby účetnictví podávalo podrobnou zprávu o tom, jak a kde firma vyrobila své výrobky, jaké použila technologie, jaké zvolila dodavatele a celou řadu dalších podobných provozních záležitostí. Investorům bohatě stačí znát, že jejich firma je zisková (nebo spíš ziskovější než konkurence). Nakonec, žádná informace není zdarma. Informace se musí sesbírat, zpracovat, zkontrolovat, a dát do srozumitelné podoby. Toto všechno stojí peníze, které nemohou být zároveň investovány do průzkumu trhu, výzkumu a vývoje, nové technologie nebo dokonce k vyplacení dividend.

A to jsou pouze finanční náklady. Pokud firma zveřejní choulostivou provozní informaci, co by zabránilo tomu, aby se konkurence poučila? Nakonec, inves-

⁷⁾ Toto anglické slovo nemá přesný český ekvivalent (ani nemá přesnou anglickou definici), ale jedná se o širší skupinu, do které patří například stát, zaměstnanci, odbory, sousedé, místní komunita a případně široká veřejnost.

toři sice takovou výroční zprávu čas od času i přečtou, konkurence ji však pečlivě studuje.

A co to vlastně znamená: vést podnik dobře?

Znamená to být šetrný vůči životnímu prostředí i na úkor zisku? Znamená to zaměstnávat místní odboráře místo cizinců na volné noze? Znamená to investice do automatizace, přestože to připraví mnoho zaměstnanců o práci? Znamená to výrobu co nejkvalitnějšího možného výrobku, i když zákazníci by raději kupovali šunty?

Jsou toto otázky, na odpověď kterých má investor vůbec potřebnou kvalifikaci? Co vlastně ví např. lékař nebo právník (který si koupil pár tisíc akcií) o tom, jak se má vést počítačová firma? Nebo výrobce automobilů? Nebo farmaceutická firma? Nebo banka? A pokud o tom neví nic, co mu dává právo zasahovat do vedení této společnosti? Nakonec, pokud se mu to dovolí, možná si sám sobě způsobí vážné poranění. Nakonec, takový ředitel počítačové firmy se také nesnaží sám doma vyoperovat své vlastní slepé střevo.

To vede k druhé otázce. Samozřejmě, pokud firma má sloužit zájmu široké veřejnosti, je žádoucí, aby ji podávala podrobné informace o stewardship. Ale pokud je cíl firem sloužit veřejnému zájmu, nebylo by nakonec jednodušší je rovnou znárodnit? Pak by o tom, jak se mají chovat, rovnou mohla rozhodovat široká veřejnost nebo nějaká nevládní organizace, nebo třeba centrální plánovací komise. A protože by nebyli žádní vlastníci, nebylo by komu vyplácet dividendy, a nakonec by se ušetřilo.

Z toho samozřejmě vyplývá, že diskuse o stewardship vlastně vůbec není o stewardship.

Diskuse je o tom, zda je efektivnější založit ekonomiku na bázi soukromého vlastnictví a kapitálového trhu, nebo zda je lepší ji organizovat na bázi komunálního vlastnictví a centrálně plánovaného hospodářství.

Samozřejmě, ti lidé, kteří by se rádi viděli v roli plánovače, mají v této otázce jasno. Naštěstí, tito lidé také nejsou členy IASB a FASB. Členové IASB a FASB je sice musí vyslyšet⁷⁾, ale nemusí se řídit jejich názory. Jediné, čím se musí řídit, je vlastní odbornost a svědomí.

Robert Mládek
(mladek@gaap.cz)

⁷⁾ Toto anglické slovo nemá přesný český ekvivalent (ani nemá přesnou anglickou definici), ale jedná se o širší skupinu, do které patří například stát, zaměstnanci, odbory, sousedé, místní komunita a případně široká veřejnost.

⁸⁾ Stejně jako musí vyslyšet názory všech, kteří se rozhodnou je zaslat během připomínkového řízení.

MALÉ ZAMYŠLENÍ NAD OCHRANOU OSOBNÍCH ÚDAJŮ V NAŠÍ PRAXI

Ráda bych se s Vámi podělila o zážitek ze své praxe. Jako řada z Vás vedu účetní firmu, a tak samozřejmě čas od času přebíráme účetní evidenci od jiných externích účetních. Řadu z nich bych možná mohla pochválit za šetření papírem, a tedy nejen ekonomické úspory, ale i ekologické chování. Mám na mysli papíry využívané k lepení drobných dokladů i k výtiskům účetních knih.

Ale asi bychom se měli na chvíli zastavit a zamyslet se, jestli je opravdu dobré šetřit za každou cenu. Velmi nerada, ale přeci jen, jsem si již zvykla na fragmenty deníků a účetních knih třetích společností, které nacházím v účetnictví klientů, jež přebírám. Když jsem ale nedávno našla takovýmto způsobem mzdové listy s kompletní identifikací zaměstnavatele, data zaměstnanců vč. rodných čísel, rodinných příslušníků a kompletní mzdové údaje za celý rok – byl to již opravdu silný zážitek. S touto zkušeností jsem se podělila s kolegy na jednom z našich vícedenních školení. Dozvěděla jsem se ovšem, že je to poměrně běžné, což mě zarazilo ještě víc a zejména inspirovalo k tomu, abych se nad regulací ochrany osobních údajů na chvíli zamyslela.

To, že bychom měli zachovávat mlčenlivost o tom, co se v souladu s naší prací dozvíme, určitě všichni intuitivně cítíme, článek o mlčenlivosti obsahuje většina smluv o vedení účetnictví a účetním poradenství, své místo má tato problematika také v Etickém kodexu, k němuž jsme se všichni s převzetím certifikátu zavázali.

Když jsem se tedy chtěla zastavit nad regulací ochrany osobních dat, sáhla jsem nejprve právě po Etickém kodexu profesních účetních, který přijala naše Komora. Respektování důvěrného charakteru informací najdeme již v úvodu, jako jeden ze základních principů: „*profesní účetní musí zachovávat mlčenlivost o informacích získaných při poskytování odborných služeb a žádné takové informace nesmí použít ani nikomu sdělit, jestliže k tomu nemá náležité oprávnění nebo jestliže mu povinnost nevzniká podle právních předpisů nebo profesních standardů*“.

Tento základní princip dále rozvádí ještě samostatný článek 4 části A kodexu. Najdeme zde bod, který většinou nechybí v typových smlouvách pro naši profesi – a sice závazek nevyužití těchto informací k prospěchu vlastního či třetí osoby. Ale pozor, podle etického kodexu by profesní účetní neměl o takovém chování vyvolat ani zdání! Další věcí, která snad nečiní problém je povinnost mlčenlivosti i po skončení obchodního či zaměstnaneckého vztahu. Porušení těchto zásad by se stalo velmi pravděpodobně jen úmyslně. A protože stále věřím v to dobré, jsem přesvědčena, že s těmito body snad v praxi problém není. Profesní účetní, však musí zajistit, aby zásadu mlčenlivosti dodržovali i jeho podřízení a osoby, které mu poskytují radu a pomoc. A právě zde je asi dost prostoru pro nedbalost a vznik právě takových hříčků, jaké jsem zmínila v úvodu svého zamyšlení.

Na mlčenlivost a důvěrný charakter informací pamatuje i náš právní řád zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Je dobré mít na paměti, že i tento zákon je jedním z regulativů výkonu naší praxe a zatímco k dodržování etického kodexu jsme se zavázali víceméně dobrovolně, zákon je prostě závazný pro všechny. Vyplývá to hned z § 3, kde se dozvíme, že se vztahuje na osobní údaje, které zpracovávají vedle státních orgánů či orgánů územní samosprávy i fyzické či právnické osoby. Osobním údajem zákon rozumí jakoukoli informaci týkající se určeného nebo určitého subjektu údajů. Tím je zejména možnost přímé či nepřímé identifikace na základě např. čísla, kódu či více identifikačních prvků.

Každý subjekt, který určuje účel a prostředky zpracování osobních údajů, provádí zpracování a odpovídá za něj je zákonem označen „správcem“. Již z definice základních pojmů je jasné,

že informace, s nimiž pracujeme osobními údaji bezesporu jsou, a zákon nás – zpracovatele účetnictví staví právě do pozice správce.

Zákon v § 16 ukládá tomu, kdo jako správce hodlá osobní údaje zpracovávat, povinnost písemně tuto skutečnost oznámit Úřadu pro ochranu osobních údajů (dále jen Úřad), který o registraci vydá osvědčení. Kromě registrace, kterou jsme asi zvládli poměrně dobře, protože ji zajišťovaly i všechny finanční úřady, však platí i další povinnosti přímo provázející výkon profese.

Jako základní povinnost zákon v § 5 odst. 1 určuje stanovit účel, k němuž mají být osobní údaje zpracovávány, prostředky a způsob zpracování. Na první pohled to vypadá jako samozřejmá záležitost. Všude to určitě „nějak“ funguje. Zatímco větší společnosti mají tento proces formalizovaný a popsány např. v příručkách jakosti, u menších společností tato formalizace častokrát chybí. Netvrdím tím, že by snad u nich docházelo automaticky k porušení, ale v případě potřeby či kontroly ze strany Úřadu tuto základní povinnost stanovenou v § 5 odst. 1 jen těžko doloží.

Za důležitý považují ještě odst. 2 stejného ustanovení, a sice skutečnost, že správce může osobní údaje zpracovávat pouze se souhlasem subjektu údajů. Bez tohoto souhlasu je to možné, zejména pokud je zpracování nezbytné pro plnění smlouvy jejíž smluvní stranou je subjekt údajů. To znamená, že zatím je pro naši práci s klientem písemná smlouva dostačující. Avšak upozorňuji na tomto místě na novelu, která bude účinná od 1. 1. 2008 a týká se tzv. citlivých údajů (např. národnost, etnický původ, členství v odborových organizacích, zdravotní stav atd.), pro jejich zpracování bude výslovný souhlas nutný. Jelikož se jedná o údaje na něž v naší práci asi dojde, doporučuji do spisů klientů zakládat i samostatně vyjádřený souhlas se zpracováním těchto údajů.

Paragraf 13, obdobně jako výše zmíněný etický kodex, ukládá povinnost přijmout taková opatření, aby nemohlo dojít k neoprávněnému nebo nahodilému přístupu k osobním údajům, jejich změně, zničení, ztrátě či jinému zneužití. Tato povinnost platí i po ukončení zpracování. Konečně ve stejném ustanovení zákona najdete povinnost zpracovat a dokumentovat přijatá a provedená technicko-organizační opatření k zajištění ochrany osobních údajů. Připomínám proto raději ještě jednou vhodnost věnovat se této problematice v některé z vnitřních firemních směrnic, případně příručky jakosti.

A co se stane, když dojde k porušení výše jmenovaných povinností?

Zákon pamatuje na i na sankce. Porušíte-li zákon v rámci své podnikatelské činnosti, ať už jako fyzická či právnická osoba – dopouštíte se správního deliktu. Za nestanovení účelu, prostředků, nebo způsobu zpracování, dále za zpracování bez souhlasu subjektu údajů, či za nepřijetí nebo neprovedení opatření pro zajištění bezpečnosti zpracování osobních údajů hrozí v souladu s § 45 pokuta do výše až 5 mil. Kč! Pokud v důsledku citovaných provinění dojde k ohrožení většího počtu osob neoprávněným zásahem do soukromého či osobního života, nebo dojde k porušení povinností při zpracování citlivých údajů, může být pokuta až dvojnásobná!

Kontrolní pravomoc však existuje i nad naším Etickým kodexem. V případě porušení může zahájit řízení i disciplinární komise naší Komory. Možné sankce stanoví disciplinární řád.

A konečně – pokud se nějaká důležitá fakta dostanou „ven“, nejspíš se to neutají, skončíme s velkou ostudou a ztráta důvěry klientů či zaměstnavatele může mít důsledky, které lze jen těžko vyčíslit.

Závěrem – myslíte si ještě, že se vyplatí šetřit papírem? Pořídme si snad raději skartovačku a třídíme odpad. Je to to nejmenší, co můžeme udělat pro ochranu informací, které k nám přinášejí naši klienti a my ani na chvíli nepochybujeme, že jsou důvěrné. Vyprávět o nich u kávy zdaleka nestačí!

Ing. Magdalena Králová

(kralova@komora-ucetnich.cz)

Akční nabídka bankovních produktů a služeb pro členy Komory certifikovaných účetních

Komerční banka pro členy Komory certifikovaných účetních připravila zvýhodněnou nabídku bankovních produktů a služeb. Tato nabídka spojuje jednoduché řešení Vašich osobních i podnikatelských potřeb.

Základem nabídky je podnikatelský balíček, který zahrnuje vedení běžného účtu, zasilání měsíčních výpisů, platební kartu a produkty přímého bankovníctví. Současně zahrnuje i určitý počet odchozích plateb a výběrů z bankomatu měsíčně zdarma. K dispozici Vám jsou tři typy balíčků, které Vám umožní najít řešení odpovídající Vaším požadavkům na rozsah bankovních služeb.

Ke každému podnikatelskému balíčku máte možnost získat zcela zdarma vedení osobního běžného účtu s platební kartou a internetovým nebo telefonním bankovníctvím pro své soukromé potřeby. Platíte tedy jednou, naše služby využíváte hned dvakrát.

Pokud potřebujete peníze pro své podnikání, nabízíme Vám Profi

úvěr – rychlý, jednoduchý a snadno dostupný úvěr určený speciálně podnikatelům a malým firmám.

Řešíte-li bytovou otázku, neváhejte se informovat na možnosti financování formou hypotečního úvěru. Naši specialisté Vám poradí a připraví nezávaznou nabídku úvěru včetně úrokové sazby a měsíčních splátek podle Vašich požadavků.

Profi úvěr i hypoteční úvěr od nás získáte se slevami na poplatcích za vyhodnocení i poskytnutí úvěru.

Pokud Vás naše nabídka zaujala a doporučil/a byste ji svým kolegům, známým, obchodním partnerům či klientům, nabízíme Vám spolupráci v oblasti zprostředkování prodeje produktů a služeb Komerční banky. O této možnosti se informujte na sekretariátu Komory. Podrobné informace o kompletní nabídce produktů a služeb KB členům Komory najdete také na internetových stránkách www.kcu.cz.

Vaše Komerční banka

Co vám nabízíme?

- ucelenou nabídku produktů a služeb pro Vaše podnikání i osobní potřebu
- řadu slev a výhod pouze pro členy Komory certifikovaných účetních
- podnikatelské balíčky Efekt, Komfort a Excelent pro nové klienty banky na 3 měsíce zdarma
- soukromý účet ke každému podnikatelskému balíčku včetně výpisů, platební karty a internetového či telefonního bankovníctví zcela zdarma
- zvýhodněnou nabídku úvěru pro podnikatele a malé firmy – Profi úvěru
- zdarma zpracování žádosti o úvěr
- zdarma poskytnutí úvěru
- hypoteční úvěr pro řešení Vašich bytových potřeb
- slevu 50 % z poplatku za zpracování úvěru
- spolupráci při zprostředkování nabídky produktů a služeb Komerční banky pro Vaše klienty, obchodní partnery, známé a přátele



MONITOR

CCCTB. Zkratka značí Common Consolidated Corporate Tax Base neboli společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob a jest nyní velmi diskutovaným tématem. Poté, co Evropská komise upustila od záměru jednotné sazby daně z příjmů společností, připravuje nový způsob výpočtu daňového základu. V současnosti platí v EU celkem 27 různých způsobů pro výpočet základu daně. Komise tedy navrhuje, aby základ daně firm působících ve více než jednom členském státě EU byl vypočten podle jednotného vzorce platného v celé Unii. Zisky by pak měly být rozděleny podle toho, kde jsou firmy činné, a zdaněny podle daňových sazeb platných v těchto státech. Celý systém konsolidovaného základu daně by měl vycházet z IFRS.

Cílem návrhu jest především zjednodušení postupů, snížení nákladů na dodržování předpisů, minimalizace výjimek a menší prostor k daňovým únikům. Systém by rovněž měl přispět ke splnění cílů lisabonské strategie a směřovat k posílení hospodářského růstu, zvýšení zaměstnanosti a posílení konkurenceschopnosti evropských firem.

V souvislosti s tímto návrhem provedla společnost KPMG International v červenci a ve srpnu průzkum ve všech státech Unie a ve Švýcarsku. Myšlenku CCCTB podpořilo téměř 80 % respondentů (v ČR, v Dánsku a ve Španělsku byla podpora dokonce sto procentní, nejmenší podpora byla v Irsku a na Slovensku - poloviční).

I když Evropská komise nechce zavést jednotnou sazbu daně, 69 % všech evrop-

ských respondentů v průzkumu uvedlo, že by společnou sazbu daně pro podniky uvítali. Společně s touto podporou dávají tímto firmy zřetelně najevo, že jsou pro jednodušší a jasnější daňový systém, a to i přesto, že se budou muset vzdát výhod spojených s možností vybrat si mezi daňovými režimy v různých zemích

IAESB. Výbor IFAC pro mezinárodní vzdělávací standardy (IAESB) měl koncem června jednání v Praze. Na programu měl mj. Strategický a operační plán IAESB na roky 2007 – 2009, posouzení finálního návrhu IEPS (International Education Practice Statement) k výuce etiky, posouzení návrhu ke zveřejnění „Informační technologie pro profesní účetní“. V návaznosti na jednání výboru proběhl též mezinárodní seminář na téma „Vzdělávání a kvalifikace účetních“. Hostitelskými organizacemi byla Komora auditorů ČR a Svaz účetních.

Pastelkovně na americký způsob. V některých státech jsou vyhlášeny v období před zahájením školního roku daňové prázdniny (zpravidla na období jednoho týdne) na zboží spojené s nástupem dětí do škol. Osvobození od státní prodejní daně se týká jasně vymezeného sortimentu zboží, ale nakupující nemusí prokazovat skutečný účel nákupu.

Podnikatelská rada. Protože jest stále málo různých komisí, zřídil v červnu ministr Říman v rámci svého resortu nový poradní orgán, který má zefektivnit spolupráci státní správy s podnikatelskou sférou. Rada má „pouhých“ 24 členů, z nichž polovinu obsadili zástupci podnikatelské sféry a podnikatelských svazů a druhou po-

lovinu zástupci jednotlivých resortů a dalších ústředních orgánů. První zasedání má být na přelomu září a října (skutečně razantní rozjezd).

Superúřady. Skoro to vypadá, že ministři se chtějí trumfnout v tom, kdo vytvoří větší úřad. První přišel ministr financí Kalousek s návrhem sloučit daňovou a celní správu a vláda mu záměr již posvětila. Podle Kalouska by se následně měl sjednotit výběr daní a cel, v další fázi pak zřejmě i výběr sociálního a zdravotního pojištění. „Naším cílem je nemít dvě služby, cílem je mít jednu integrovanou službu s méně lidmi, lépe placenými a efektivně pracujícími“... Pozadu nezůstává ani ministr Nečas, který přišel s myšlenkou Národního úřadu pro zaměstnanost a sociální správu, který by měl v působnosti vyplácení sociálních dávek, nezaměstnané i ochranu dětí...

Trezziová odchází. Náměstkyně ministra financí Dana Trezziová požádala ministra o uvolnění z funkce. Ten její žádosti vyho-

věl. Trezziová byla zodpovědná za řízení odborů ministerstva v oblasti legislativy daní, cel, účetnictví, auditu a daňové a celní politiky (třeba se teď již nového daňového řádu dočkáme). Snad se pohnou i jiné ledy...

Účetnictví státu. V minulém bulletinu jsme informovali o vládou schválených (23. května) principech vytvoření systému účetnictví státu od roku 2010. Na jednání vlády dne 5. září předložil ministr Kalousek „Harmonogram prací“ na vytvoření tohoto systému. Jeho struktura koresponduje se základními okruhy, jimiž jsou oblast legislativní, technická a oblast metodiky řízení. Klíčovými kroky jsou v tomto procesu příprava novely zákona o účetnictví, stanovení struktury a fungování účetního systému na základě provedených analýz a konečná technická realizace systému účetnictví státu. Vláda se materiálem nezabývala, byl předložen pouze pro informaci (a ani na internetových stránkách vlády ČR, ani Ministerstva financí není zveřejněn).

LZ

Přehled členů Komory, kteří k datu 10. října stále ještě neuhradili členský příspěvek (splatný byl k 31. lednu). Číslo účtu: 1937684389/0800, v. s. je členské číslo = číslo certifikátu. K částce je třeba přičíst v souladu s příspěvkovým řádem sankční poplatek.

Ing. Soňa BLÁHOVÁ	300105	Ing. Jitka PAVELKOVÁ	000954
Ing. Jitka KNÝŘOVÁ	300104	Ing. Hana PAVLÍKOVÁ	000667
Ing. Bohdana VRBOVÁ	000028	Ing. Petra POUPOVÁ	000769
Věra ABRAHAMOVÁ	001046	Ing. Marek ŘIHÁK	000847
Ing. Eva BĚLOHLÁVKOVÁ	000753	Blanka ŠPÍČKOVÁ	000603
Ing. Slávka BRÁZDOVÁ	000755	Ludmila VALINOVÁ	000872
Ing. Jitka BURŇOVÁ	000752	Alena ALBERTOVÁ	002803
Ing. Jana CZERNÁ	000417	Veronika AMEROVÁ	003125
Ing. Radovan GREGOR	000882	Bc. Gabriela BARÁKOVÁ	003508
Ing. Marie HOFMANOVÁ	000454	Simona BĀRTOVÁ, Dipl.ek.	004042
Ing. Eva JAVORSKÁ	000760	Bc. Petr BĪLEK	002184
Ing. Petra KENDEROVÁ	000523	Vladana CIHLĀŘOVÁ	003636
Eva LEPŠOVÁ	000442	Ilona ČERVINKOVÁ	002452
Ing. Eva MAXOVÁ	000503	Libor ČERVINSKÝ	002544
Ing. Vlasta MORAVCOVÁ	000253	Bc. Kateřina DACZICKÁ, DiS.	001927
Roman MÜLLER	000361	Ing. Martin DEZORT	003728
Ing. Eliška NOVÁKOVÁ	000897	Alena DOČKALOVÁ	001246

pokračování na str. 60

NOVÍ ČLENOVÉ KOMORY

červen 2007:

Ing. Renata Kašíková	Česká Skalice	200019
Ing. David Kašík	Česká Skalice	200018
Ing. Naděžda Šabartová	Praha	004296
Miluše Gregoriková	Žatec	001607
Ing. Irena Zewelová		004310
Miluše Krayzlová	Krnov	004246
Ing. Alena Sedláčková	Hrádek nad Nisou	004186
Hana Srncová	Praha	004293
Renata Černá	Štětí	003864
Bc. Monika Salamánková	Chomutov	200039
Ing. Šárka Trejbalová		200054

červenec 2007:

Vanda Vendlová	Praha	200055
Hana Gajdošíková	Pohořelice	004245
Ing. Marcela Součková	Praha	003324

srpen 2007:

Alena Filipová	Teplice	004031
Ing. Martina Opltová	Kladno	200032
Ing. Aleš Cichy	Český Těšín	004133
Jarmila Dvořáková		004242
Dita Bělová DiS.	Jirny	004229
Ing. Eva Hrstková	Praha	000931
Ing. Dana Kuklová		004163
Ing. Andrea Škopová	Praha	003528
Markéta Strejčková	Praha	003951

Počet členů Komory podle regionů

(stav k 31. srpnu 2007)

kraj	počet členů celkem	účetní asistent	bilanční účetní	účetní expert
Jihočeský	46	26	15	5
Jihomoravský	127	73	45	9
Karlovarský	22	18	3	1
Královehradecký	39	18	20	1
Liberecký	47	29	14	4
Moravskoslezský	139	96	39	4
Olomoucký	32	14	10	8
Pardubický	42	26	11	5
Plzeňský	44	35	7	2
Praha	448	246	160	42
Středočeský	167	93	66	8
Ústecký	71	47	23	1
Vysočina	39	28	8	3
Zlínský	32	21	10	1
zahraničí	1	–	–	1
celkem	1296	770	431	95

Změny pravidel systému certifikace

V minulém bulletinu jsem avizoval informaci o dílčích změnách pravidel systému certifikace. Komitét pro certifikaci a vzdělávání schválil na zasedání v květnu zatím následující změny:

- **podmínka vzdělání pro třetí stupeň** byla nyní v souladu se standardem IES 1 upravena na úplné středoškolské vzdělání (opatření bude aplikováno i retroaktivně, to znamená, že adepti, kteří již dosáhli stupeň bilanční účetní a ze systému se odhlásili, mohou se v případě zájmu znovu přihlásit bez vstupního poplatku a pokračovat ve 3. stupni),
- **podmínka absolvování zkoušek ve 3. stupni** v jednom zkouškovém termínu se ruší (opatření bude uplatňováno od zkouškového termínu prosinec 2007),
- stanovuje se **výjimka pro monitoring řízené praxe** inspektory ISU u subjektů, které mají spolehlivý a funkční vnitřní systém „profesního a osobního rozvoje“ svých zaměstnanců (tento systém je specifikován vnitřní normou či směrnicí) a subjekt je v tomto smyslu „akreditován“ ACCA pro účely naplnění prvků praxe požadovaných systémem ACCA (opatření bude uplatňováno od období podzim 2007),
- **certifikát „IFRS Specialista“** bude standardně uznáván za plnohodnotný ekvivalent zkoušky č. 13 systému certifikace „Mezinárodní účetní standardy a konsolidovaná účetní závěrka“ (opatření bude aplikováno i retroaktivně pro diplomy vydávané ACCA i českou verzi a také pro diplomy vydávané v dalších národních jazycích za podmínky, že zkouška je licencována ACCA).

V červnu Komitét jmenoval pracovní skupinu, která má provést revizi systému certifikace s předložením návrhu změn do ledna 2008. Samozřejmě Komora bude s komisí aktivně spolupracovat. **Přípomínky a náměty ke změnám systému certifikace můžete zaslat na info@komora-ucetnich.cz do 18. listopadu 2007.**

Metodická poradna

Výbor Komory již poměrně dlouhou dobu vymýšlí systém poradny. V loňském roce několik měsíců fungovala za součinnosti metodické sekce Svazu účetních, což bylo logické řešení. Bohužel, odchod konkrétní pracovníce poradnu zastřešující na straně jedné a stále nedorozřešené vnitřní uspořádání Svazu účetních na straně druhé (kompetence a působnost) tento pokus ukončily.

Nyní tedy další pokus bez ohledu na důvody výše uvedené. Výbor za současné situace vychází z názoru, že nebude vydávat oficiální stanoviska, ale chce napomoci výměně názorů. Komora zveřejní seznam odborníků, kteří budou na případné do-

tazy odpovídat. Vztah mezi tazatelem o odpovídajícím bude zcela bilaterální (vč. honoráře).

Podmínkou zveřejnění v seznamu bude plnění povinností člena Komory a souhlas s případným pozdějším zveřejněním dotazu a odpovědi (samozřejmě po zobecnění) např. v bulletinu.

Zájemci o zápis do seznamu se mohou hlásit s uvedením zaměření (účetnictví podnikatelských subjektů, účetnictví příspěvkových organizací a organizačních složek státu, účetnictví nestátních nevýdělečných organizací, IFRS + konsolidace, daňová evidence, daně z příjmů právnických osob, daně z příjmů fyzických osob, DPH, správa daní, mezinárodní zdanění, ostatní daně, sociální a zdravotní pojištění) **na e-mail: info@komora-ucetnich.cz.**

Dovoluji si připomenout, že na internetových stránkách Komory je funkční konference, která bohužel není příliš využívána. Jakékoliv další náměty jsou vítány.

Přeměna Komory a Svazu účetních

V minulém bulletinu jsme se ohlédli za letošním sněmem Komory a dním navazujícím a souvisejícím v dalších dvou měsících. Informace končily vcelku povzbudivě konstatováním o svolání mimořádného sněmu Svazu na 7. prosince 2007, který by měl proces přeměny potvrdit.

Zadání z porady statutárních zástupců organizačních jednotek Svazu a hlavního výboru dne 8. června, ze kterého vzešel i termín mimořádného sněmu, byla jasně formulována. Další vývoj ovšem nabral poněkud jiný kurs. V letních měsících se sice objevil návrh nových stanov „jednotné“ profesní organizace, ovšem nebyl společným dílem hlavního výboru a výboru Komory, jak bylo poradou uloženo. Návrh se od zadání odlišoval i obsahově a není divu, že většina ZO SÚ ho odmítla a současně ovšem odmítla i konání mimořádného sněmu. **Výbor Komory předložený návrh rovněž odmítl.** Do dění poté vstoupila pracovní skupina ustavená červnovou poradou, která měla připravit podklady pro mimořádný sněm. Skupina se ztotožnila s názory organizací i Komory a návrh odmítla a současně doporučila řešit přeměnu bez nutnosti svolávat mimořádný sněm a s využitím možností daných současnými stanovami – **ustavení Komory jako právnické osoby v rámci Svazu a delegováním některých působností na Komoru** (certifikace, členství v IFACu atd.). To sice do jisté míry znamená návrat o dvanáct měsíců, nicméně to není doba zcela ztracená, protože došlo k vyjasnění vzájemných vztahů mezi Komorou a regionálními organizacemi a především ke sblížení názorů na změny Svazu.

Výbor Komory vyjádřil závěrům a návrhům pracovní skupiny podporu a předložil skupině na dalším jednání dne 19. září konkrétní návrh na převod působností. Jednání skupiny bude pokračovat koncem října.

LZ

POZVÁNKA NA INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ

DANĚ Z PŘÍJMŮ, DPH A SPRÁVA DANÍ – AKTUÁLNĚ A S VÝHLEDEM NA ROK 2008

8. – 10. 11. 2007

Vložené hrazené účastníkem: 4 490 Kč včetně DPH.

Cena zahrnuje: přednášky, materiály, ubytování ve dvoulůžkových pokojích (dvě noci), stravování v rozsahu plné penze, občerstvení a využití bazénu vč. whirlpoolu, bublinkové lavice, masážního chrliče.

Místo konání: Hotel Sepetná, Ostravice 959 (Beskydy – Moravskoslezský kraj),
www.sepetna.cz

ŠKOLENÍ JE ZAHRNUTO DO SYSTÉMU KONTINUÁLNÍHO PROFESNÍHO VZDĚLÁVÁNÍ V ROZSAHU 19 HODIN.

Odborně zajišťují:

Ing. Jiří Klíma /daňový poradce, člen předsednictva Sdružení účetních
a daňových poradců v Brně/

Ing. Miloslav Kopřiva /Finanční úřad ve Svitavách – vedoucí vyměřovacího
oddělení/

K PROGRAMU:

V roce 2007 vstoupilo v platnost několik novel zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách, a v roce 2008 nastanou další, tentokrát mnohem výraznější zásahy do zákona o daních z příjmů, a to jak do oblasti fyzických tak i právnických osob (v rámci tzv. reformy veřejných financí).

Cílem tohoto školení je proto podrobný rozbor jednak novelizovaných, jednak aktuálně problematických ustanovení zákonů o daních z příjmů, dani z přidané hodnoty a správy daní.

Podrobný program přednášek naleznete na www.komora-ucetnich.cz

KLUBOVÝ VEČER – NÁHRADY CESTOVNÍCH VÝDAJŮ VZHLEDEM KE ZMĚNÁM ZÁKONÍKU PRÁCE A DAŇOVÝCH PŘEDPISŮ

15. 11. 2007; 15:30–20:00

Český institut interních auditorů, Karlovo náměstí 3, Praha 2

JUDr. Marie Salačová /odbornice na cestovní náhrady s rozsáhlou publikační
a přednáškovou činností/

Vložené pro člena Komory certifikovaných účetních činí 890 Kč včetně 19% DPH.

Přednáška je zahrnuta do systému kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu 4 hodin.

KLUBOVÝ VEČER – NOVINKY V ÚČETNICTVÍ A DANÍCH PRO PODNIKATELSKOU SFÉRU A ZMĚNY PRO ROK 2008

19. 11. 2007; 14:30–20:00

Pivovar a Restaurace „U Fleků“, Křemencova 11, Praha 1

Ing. Ivana Pilařová /daňová poradkyně, auditorka, členka Rady KA ČR/

Vložené pro člena Komory certifikovaných účetních činí 1 090 Kč včetně 19% DPH.

Přednáška je zahrnuta do systému kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu 4 hodin.

PRAKTICKÝ POHLED NA UPLATŇOVÁNÍ DPH V ROCE 2008 PO NOVELIZACI

26. 11. 2007; 09:00–16:00

K-CENTRUM, Senovážné náměstí 23, Praha 1

Ing. Ivana Langerová /daňová poradkyně/

Vložené pro člena Komory certifikovaných účetních činí 1 370 Kč včetně 19% DPH.

Přednáška je zahrnuta do systému kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu 6 hodin.

KLUBOVÝ VEČER – DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB A ZMĚNY PRO ROK 2008

3. 12. 2007; 15:30–20:00

Klub exportérů PP Agency, Myslíkova 25, Praha 1

Ing. Eva Sedláková /MF ČR – odbor přímých daní/

Vložené pro člena Komory certifikovaných účetních činí 890 Kč včetně 19% DPH.

Přednáška je zahrnuta do systému kontinuálního profesního vzdělávání v rozsahu 4 hodin.

POZVÁNKA NA INTERNÁTNÍ ŠKOLENÍ

MZDOVÁ ÚČETNÍ – AKTUÁLNĚ A PRAKTICKY IV ROCE 2008

11. – 13. 12. 2007

Vložené hrazené účastníkem: 3 790 Kč včetně DPH, bez ubytování. Cena zahrnuje přednášky, materiály, občerstvení včetně oběda.
Vložené hrazené účastníkem: 4 990 Kč včetně DPH a ubytování. Cena zahrnuje přednášky, materiály, ubytování ve dvouúložkovém pokoji, stravování v rozsahu plné penze, občerstvení.

Místo konání: Hotel Jenerálka, Nad Habrovkou 3, Praha 6,
www.hotel-jeneralka.cz

**ŠKOLENÍ JE ZAHRNUTO DO SYSTÉMU KONTINUÁLNÍHO
PROFESNÍHO VZDĚLÁVÁNÍ V ROZSAHU 19 HODIN.**

Odborně zajišťují:

JUDr. František Vlasák /MPSV ČR - oddělení nemocenského pojištění a pojistného/
JUDr. Ludmila Trnková /MZ ČR - legislativní odbor/
Ing. Růžena Klímová /ministrský rada MZV ČR a metodik zdravotního pojištění/
Irena Jindrová /Finanční ředitelství hl. m. Prahy, daňová metodička/
JUDr. Helena Pelikánová /vedoucí odd. metodicky důchodového pojištění zaměstnanců ČSSZ/
Jana Dorčáková /metodik důchodového oddělení zaměstnanců ČSSZ/

PŘEDNÁŠKOVÉ OKRUHY:

- ✓ Nemocenské pojištění a pojistné na sociální zabezpečení
- ✓ Zdravotní pojištění
- ✓ Mzdové aktuality a související předpisy
- ✓ Zdaňování mezd a platů - aktuální právní úprava
- ✓ Důchodové pojištění od 1. 1. 2008
- ✓ Vedení ELDP

Podrobný program přednášek naleznete na www.komora-ucetnich.cz

PŘIPRAVUJEME

AKTUALITY V ÚČETNICTVÍ A DANÍCH

v termínu **29. 1. 2008**

Odborný garant: **Ing. Otakar Machala, QUD**

/daňový poradce, člen sekce DPPPO a sekce Účetnictví při KDP ČR/

DPH V ROCE 2008 PO NOVELE – TUZEMSKO I ZAHRANIČÍ

v termínu **31. 1. 2008**

Odborný garant: **Ing. Ivana Langerová**

/daňová poradkyně/

PŘIHLÁŠKY, PODROBNÉ INFORMACE O PROGRAMU A ORGANIZACI

VZDĚLÁVACÍCH AKCÍ NALEZNETE NA

www.komora-ucetnich.cz

NABÍDKA VZDĚLÁVÁNÍ JE PRŮBĚŽNĚ DOPLŇOVÁNA.

pokračování ze str. 53

Simona DOLEJŠOVÁ	002912	Alena NĚMCOVÁ	002946
Ing. Kateřina DVOROKOVÁ	003131	Kateřina NOVÁKOVÁ	001202
Anna FRIEDRICHOVÁ	002770	Marie NOVÁKOVÁ	001307
Lucie FUKSOVÁ	003229	Klára PÁLENÍKOVÁ	001245
Ing. Jana GÜHLOVÁ	002108	Ing. Jan PAZDERA	002841
Veronika HAMŘÍKOVÁ	002920	Ing. Stanislava PÍCHOVÁ	001382
Jarmila HECZKOVÁ	002042	Bc. Radovan RERYCH	003186
Ing. Jitka HODINKOVÁ	002539	Ing. Růžena RICHTROVÁ	002844
Alena HORNÍČÁROVÁ	002598	Ing. Michaela ROZHOLDLOVÁ	001267
Ing. Renata HUBERTOVIČ	001949	Jarmila SEDLÁČKOVÁ	003481
Ing. Pavla JIRMANOVÁ	002660	Bc. Ondřej SENFT	002957
Ing. Naděžda JIRSÍKOVÁ	001723	Ing. Jana SCHOVANCOVÁ	003947
Jan JÍRŮ	002085	Ing. Helena SOUČKOVÁ	002959
Bc. Daniel JOHANIS	002884	Dr. Ing. Jiří STANĚK	001752
Jana KAČÍNOVÁ	003325	Dana ŠTRYKOVÁ	002047
Ing. Romana KADLECOVÁ	001803	Jiřina SUCHÁ	003507
Bc. Jiří KARVÁNEK, DiS.	003744	Ing. Eva SUKOVÁ	001734
Lenka KNESLOVÁ	003153	Markéta SYTAROVÁ, DiS.	003692
Ing. Jan KOCOUR	002564	Bc. Pavla ŠLAPÁKOVÁ	003089
Bc. Věra KOPCOVÁ	003335	Martina ŠTĚRBOVÁ	003035
Ing. Pavel KOŠEK	003548	Yvona ŠVECOVÁ	001289
Bc. Jaroslava KRACÍKOVÁ	002024	Lucie TENZEROVÁ	001124
Kateřina KUJANÍKOVÁ, DiS.	003764	Andrea TINTĚROVÁ	003903
Marcela LÁNÍKOVÁ	002566	Ing. Pavla TRÁVNÍČKOVÁ	003171
Helena MACKŮ	001430	Dana TYLOVÁ	001930
Bc. Alena MAHDALOVÁ, DiS.	003403	Jana TYRYCHTROVÁ	002262
Jarmila MACHÁLKOVÁ	003564	Pharm. Dr. Alena VAJJOVÁ, Ing.	002673
Zaneta MACHALOVÁ	002497	Ing. Jana VESELÁ	002138
Pavla MARKLOVÁ	002415	Dagmar VLČKOVÁ	003209
Ing. Marek MATULA	001722	Zdeňka VOLOŠINOVÁ	001268
Ing. Jana MEDÁČKOVÁ	001938	Bc. Kateřina WEISSOVÁ	002484
Michaela MINAŘÍKOVÁ	003023	Miroslav ZAVADIL	001113